

JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Nick Dimitrievski

Bevisproblematik vid beskattning av förmåner från fåmansföretag

Examensarbete
20 poäng

Handledare

Mats Tjernberg

Ämnesområde

Skatterätt

Termin

Innehållsförteckning

SAMMANFATTNING	1-2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4-5
1. INLEDNING	6
1.1 Ämnesval och Syfte	6
1.2 Avgränsning	6
1.3 Problemställningar	6-7
1.4 Metod och material	7
1.5 Disposition	7-8
2. HISTORIK	9
2.1 Särbehandling av fåmansföretag	9-10
2.1.1 Regeringens direktiv, utredning och proposition	10-11
2.1.2 RSV:s kritik	11-13
2.2 Stoppregeln i 32 § anv. p 14, 1 st. KL	13-14
2.2.1 RSV:s kritik	14-15
2.2.2 Doktrинens kritik	15-16
3. GENERELLT GILTIGA PRINCIPER FÖR TAXERING AV FÖRTÄCKTA FÖRMÅNER ENLIGT ALLMÄNNA REGLER	17
3.1 Allmänt	17
3.1.1 Lön eller utdelning?	17-18
3.1.2 Medges avdrag för fåmansföretaget?	18-19
3.2 Förmögenhetsöverföring från bolaget	19-20
3.3 Konkret direkt eller indirekt förmån åtnjuts	20

3.4 Subjektsprincipen	20-21
3.5 Värdering av förmån	21
4. PRINCIPIELL PROBLEMATIK VID TAXERING AV FÖRMÅNER	22
4.1 Dispositions rätt kontra åtnjutande	22-24
4.1.1 Tillämpning av inkomstskattelagen	25
5. RÄTTSSÄKERHET OCH LAGTOLKNING	26
5.1 Rättssäkerhet i allmänhet	26
5.2 Rättssäkerhet i taxeringsförfarandet	26-27
5.3 Hur tolkas svensk skattelag?	27-30
6. BEVISNING I TAXERINGSMÅL	31
6.1 Skriftlig och muntlig bevisning	31-32
6.2 Bevisbördereglerens handlingsdirigerande funktion	32
6.2.1 Sanktionsprincipen	32-33
6.2.2 Rättvisprincipen	33
6.3 Allmänt om bevisbörda och beviskrav	33-34
6.4 Bevisbördans placering	35-37
6.5 Presumtioner	37-38
6.6 Beviskravet – Sannolikhetskalan	39-41
6.6.1 Beviskrav – Fämansföretag	41-43
6.7 Bilförmån, 42 § anv. p 2 KL	43
6.7.1 RÅ 80 1:27	43-44
6.7.2 Rå 1992 not 191	45-46
6.7.3 Regeringsrättens dom mål nr. 7656-1999	46-50
6.7.4 Regeringsrättens dom mål nr. 4345-1999	50-52
6.8 Kostförmån	52
6.8.1 Rå 1992 ref 108	52-53

6.9 Bostadsförmån	53
6.9.1 Kammarrätten i Sundsvall mål nr 610-1996	53-54
6.9.2 Rå 1987 ref 173	55
7. SLUTSATSER	56-63
8. KÄLLFÖRTECKNING	64-70

Sammanfattning

Eftersom stoppreglerna har avskaffats skall beskattning av fåmansföretagarna ske enligt allmänna regler. En konsekvens av detta är att förmånsbeskattningsproblematiken för fåmansföretag och deras ägare blivit aktuell i större utsträckning idag än tidigare.

Examensarbetet analyserar den nya fåmansföretagslagstiftningen ur ett bevisrättsligt perspektiv. Examensarbetet ger också förslag på hur den bevisrättsliga problematiken kan lösas.

Uppsatsen inleds med ett historiskt avsnitt. Här bearbetas förarbetena till de slopade stoppreglerna. Den doktrinella diskussionen tas upp. Inriktning sker mot avskaffandet av stoppregeln i 32 § anv. p. 14, 1 st. KL. Slutsatsen är att regeln borde behålls.

Efter en genomgång av de generellt giltiga principerna för taxering av förtäckta förmåner enligt allmänna regler följer ett kapitel där begreppen ”dispositionsrätt” och ”åtnjutande” diskuteras. Resultatet av denna diskussion är att det enligt allmänna regler inte går att beskatta ”dispositionsrätten” till en förmån. Rättsläget förändras inte av att IL tillämpas.

I nästa moment behandlas rättssäkerheten i taxeringsförfarandet samt svensk skatterättslig lagtolkning. Vad gäller rättssäkerheten i taxeringsförfarandet tas bland annat upp att domstolar och myndigheter måste motivera sina utslag på ett tillfredsställande sätt för att medborgarna skall känna ett förtroende för den dömande verksamheten. Vad gäller svensk skatterättslig lagtolkning tas upp det förhållandet att förarbetenas betydelse på senare år har minskat och att det är den skatterättsliga regelns ordalydelse som har företräde.

I det nästkommande kapitlet utreds bevisbördans placering och beviskravet vid beskattning av förmåner från fåmansföretag till ägaren. När det gäller bevisbördans placering har jag i uppsatsen kommit fram till att det finns en huvudregel i bevisbördehänssende. Denna innebär att det allmänna svarar för intäktssidan medans den skattskyldige svarar för kostnadssidan. En förmån är en intäkt för den skattskyldige. Utgångspunkten för bevisbördan vid påförande av förmån är således att den ligger på skattemyndigheten.

Vid analys av rättsfallen Rå 1992 not 191 och Rå 1992 ref 108 har doktrin uttalat att höga beviskrav torde ställas på fåmansföretagaren. Vid undersökning av RSV:s skrivelser Dnr 79/87-309 och Dnr 39404-92/200 har samma sak framförts av RSV. Jag ställer mig tveksam till denna uppfattning.

I slutsatserna diskuteras bland annat om det är befogat att kräva ett högre beviskrav för skattemyndigheten då fåmansföretag lämnar in kontroll- uppgifter till densamma. I den fortsatta överläggningen besvaras frågan om det är det faktiska åtnjutandet eller dispositionsrätten till en förmån som skall beskattas. Även regeringens uttalande i prop. 1999/2000:15 ifrågasätts. Samma sak gäller prop. 1999/2000:2. Regeringsrättens domar mål nr. 7656-1999 och mål nr. 4345-1999 analyseras, därmed bekräftas också frågan om förmånsbeskattning av fåmansföretagare till sin natur är mer av en bevisfråga än en sakfråga. Här tas även upp det förhållandet att huvudregeln i bevisbördehänseende inte alltid är av fast struktur utan kan anpassas till gällande förhållanden.

Förord

Juristutbildningen har tveklöst präglat mig. Den intellektuella ”uppfostran” jag fått under tiden som student framstår som den största tillgången nu när jag gått ut i arbetslivet.

Min handledare under examensarbetet har varit Jur. dr. och universitetslektor Mats Tjernberg. Mats har varit en utmärkt mentor. Han har alltid funnits till hands och han har med stor skicklighet och tålamod väglett mig genom arbetet. Tack Mats!

Jag vill tacka mina goda vänner Jur. kand. Magnus Larsson och Jur. kand. och skattehandläggare Ola Högberg. Magnus har varit en stödjande diskussionspartner under hela examensarbetet. Ola har korrekturläst uppsatsen och diskuterat innehållet och de slutsatser som jag har framfört.

Ett speciellt tack vill jag rikta till mina närmaste. De har stått bakom mig genom hela juristutbildningen. Deras stöd har betytt mycket för mig. Tack till Er alla!

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
anv. p	Anvisningarna punkt
dir.	Direktiv
EU	Europeiska Unionen
f.	Följande sida
ff.	Följande sidor,
FPL	Förvaltningsprocesslagen (1971:291)
GTL	Taxeringslagen (1956:623)
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
JU	Justitiedepartementet
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
KR	Kammarrätten
mom.	Momentet
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
not.	Notismål
prop.	Proposition
ref.	Referatmål
RF	Regeringsformen (1974:152)
RSV	Riksskatteverket
RSV Dt	Riksskatteverkets författningssamling Serie Dt Direkt skatt- Taxering

RSV S	Riksskatteverket Skatt
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Lagen (1947:546) om statlig inkomstskatt
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvJT	Svensk Juristtidning
SvSkT	Svensk Skattetidning
TL	Taxeringslagen (1990:324)

1. Inledning

1.1 Ämnesval och Syfte

Från och med den 31 december 1999, med tillämpning från och med 2001 års taxering, har med några få undantag de s.k. stoppreglerna och de därtill hörande reglerna i 2 § 13 mom. SIL tagits bort. Beskattning skall nu ske enligt allmänna regler¹.

Huvudsyftet med examensarbetet är att analysera den nya fåmansföretagslagstiftningen ur ett bevisrättsligt perspektiv.

1.2 Avgränsning

Examensarbetet inriktas på den situationen där ett fåmansföretag anskaffar egendom för företagsledarens privata bruk. Fördjupning sker inte i själva värderingsproblematiken eller någon viss form av förmån. Uppsatsen innehåller ett kort historiskt avsnitt. Kapitlet förklarar vilka skäl som bidragit till att förmånsbeskattningsproblematiken blivit aktuell i större utsträckning idag än tidigare. Även Regeringsrättens domar mål nr. 7656-1999 och mål nr. 4345-1999 har inarbetats. Någon djupare analys har dock inte kunnat göras på grund av att uppsatsen i princip var färdigställd när avgörandena utfärdades.

1.3 Problemställningar

Uppsatsen präglas av en problemställning. För att lyfta fram och samtidigt ge bra grund åt denna problemställning bearbetas dock ett antal kortare frågeställningar. Ett första förhållande som granskas är vad som krävs för att beskatta löpande förmåner. För att inventera detta problem har jag analyserat begreppen ”åtnjutande” och ”dispositionsrätt”. Frågan är om allmänna regler tillåter en beskattning av dispositionsrätten till en förmån.

¹ Gäverth, SvSKT 1999, s. 866. Se även prop. 1999/2000:15, s. 145-146.

Den centrala problemställningen försöker reda ut frågan om bevisbördans placering och beviskravet vid beskattning av förmåner från fåmansföretag vid den ordinarie taxeringen. Uppsatsen strävar efter att besvara frågan om förmånsbeskattningsproblematiken till sin natur är mer av en bevisfråga än en sakfråga. Uppsatsen ger också förslag på hur den bevisrättsliga problematiken kan lösas.

1.4 Metod och Material

Examensarbetet bygger främst på traditionellt juridiskt material, dvs lagtext, förarbeten, publicerad rättspraxis och doktrin.

Det materiella rättsläget har huvudsakligen analyserats genom förarbeten, Tjernbergs avhandling "Fåmansaktiebolag" samt andra artiklar skrivna av Gäverth, Eriksson och Tjernberg.

De rättskällor som har haft störst betydelse när det gäller studierna av tillämpligt beviskrav och bevisbördans placering vid förmånsbeskattning av fåmansföretagare är Regeringsrättens praxis, Walbergs artikel i skattenytt "Något om bevisbördan i taxeringsprocess" samt Leidhammars avhandling "Bevisprövning i taxeringsmål". Annat material som nyttjats är rekommendationer och övriga skrivelser från RSV.

Den skatterättsliga polemiken har främst behandlats i artiklar i juridiska tidsskrifter. Svensk Skattetidning, Svensk Juristtidning och Skattenytt är exempel på sådana tidsskrifter som begagnats i denna uppsats.

1.5 Disposition

Uppsatsen inleds med ett historiskt avsnitt i kapitel två. Här förklaras varför fåmansföretagen särbehandlats i skattelagstiftningen. Sedan följer en behandling av förarbetena till avskaffandet av stoppreglerna samt en doktrinell diskussion.

I kapitel tre till och med fyra utforskas det materiella rättsläget. Generellt giltiga principer för beskattning av förtäckta förmåner behandlas. Därpå debatteras "dispositionsrätten" och "åtnjutandet" av en förmån.

Kapitel fem behandlar rättssäkerhetsaspekter och svensk skatterättslig lagtolkning.

Kapitel sex analyserar den bevisrättsliga situationen. Här utreds bevisbördans placering och beviskravet vid förmånsbeskattning av fåmansföretagare. En bevisrättslig granskning av olika sorters förmåner görs. Gällande praxis åskådliggörs och argumenteras.

Kapitel sju innehåller avslutande slutsatser för hela uppsatsen. Diskussion förs om hur pass generella slutsatser man kan dra av det som behandlats i kapitel sex. Därmed ges en fördjupad bild av den bevisrättsliga problematik som lyfts fram i uppsatsen.

2. Historik

2.1 Särbehandling av fåmansföretag

Skattelagstiftningen har liksom civillagstiftningen uppbyggts utifrån synsättet, att aktiebolagsformen är avsedd för kapitalsamverkan mellan ett flertal personer. Följden av detta synsätt har blivit, att vissa regler passar dåligt för fåmansföretag. Detta har i sin tur lett till att fåmansföretag både i lagstiftningen och i rättspraxis kommit att särbehandlas.²

Konsekvensen av att alla aktiebolag är juridiska personer är, att aktieägaren kan göra rättsligt giltiga transaktioner mellan sig själv och aktiebolaget under förutsättning att behörighet och befogenhet finns. Det problem som uppstår vad gäller fåmansföretaget är att det blir svårt att se gränsen mellan företagets rättshandlingar och fåmansföretagsägarens egna rättshandlingar. Även om det rättsligt sett finns ett tvåpartsförhållande, brister det många gånger i praktiken. Just detta bristande reella tvåpartsförhållande har varit orsaken till framväxten av särskilda skatterättsliga regler för fåmansföretagen.³

Eftersom det var det bristande tvåpartsförhållandet som låg till grund för särbehandlingen av fåmansföretagen var det naturligt att både fåmansföretagsreglerna och de äldre s.k. fåmansbolagsreglerna utgjordes av s.k. kringgåenderegler. Syftet med införandet av dessa regler var att förhindra ett obehörigt utnyttjande av skattelagstiftningen. Denna typ av regler avsåg att fånga upp de transaktioner som gav ett, ur lagstiftarens synpunkt, felaktigt resultat. Formuleringarna i lagtexten var därmed oftast i grunden ganska vaga och medförde i sin tur en större grad av osäkerhet än normalt vid tolkning av lagregler.⁴

Reglerna för beskattning av fåmansföretag har i vissa sammanhang givits karaktär av s.k. ”stoppregler”; dvs regler som inte längre syftade att åstadkomma en riktig beskattning, utan inriktades på att istället förhindra vissa typer av transaktioner.

² Grosskopf, 1976, s. 3.

³ Grosskopf och Söderholm, 1993, s. 10.

⁴ Grosskopf och Söderholm, 1993, s. 10.

Skatteeffekten i dessa fall var mycket hög. Beskattningen fick mera karaktären av att vara en bestraffning. Reglerna kunde därför jämföras med sanktionsregler.⁵

Tjernberg menar att särregler i skattesammanhang ofta betecknas som stoppregler, spärrlagstiftning, kringåenderegler eller neutralitetsskapande regler. Beteckningen och innebörden av en regel bör enligt Tjernberg vara ett utslag av syftet med regeln. I den litteratur där uttrycken förekommer har Tjernberg funnit att flera av dem i regel används utan någon större åtskillnad. Det gäller till exempel termerna stopp-, spärr- och kringåenderegler. Tjernberg definierar kringåendelagstiftningen som den vidare av etiketter som brukar åsättas särregler. Syftet med kringåenderegler skulle kunna sägas vara att täcka in sådana transaktioner som de skattskyldiga kan misstänkas ingå för att undvika de beskattningskonsekvenser som blir följden av ett ”normalt” handlingsmönster. Effekten av att en kringåenderegler tillämpas kan då leda till att beskattningskonsekvensen blir densamma, som om den skattskyldige hade valt det ”normala” handlingsmönstret.⁶

Termerna stopp- och spärrlagstiftning, vilka bör kunna användas synonymt med varandra, utgör enligt Tjernberg en snävare form av kringåendelagstiftning. Syftet är i dessa fall att förhindra oönskade transaktioner. Det sker genom att utforma beskattningskonsekvenserna så hårt att de skattskyldiga avhåller sig från att ingå de reglerade transaktionerna. Ett exempel på detta är den förstärkning av det civilrättsliga låneförbudet i 12 kap. 7 § ABL som skapats genom att lånebeloppet beskattas hos låntagaren i inkomstslaget tjänst enligt 32 § anv. p. 15 KL (10 kap. 3 § och 11 kap. 45 § IL). Tjernberg menar att det rent allmänt kan ifrågasättas om inte den bestraffningskaraktär som dessa regler har, bör reserveras för det renodlade sanktionsrättsliga systemet. Denna typ av regler kan enligt Tjernberg möjligen anses medföra klara avsteg från neutralitet mellan likvärdiga handlingsalternativ.⁷

I jämförelse med hur ”Stoppregelutredningen” använt ordet ”stoppregler” och det som anförts ovan kan jag konstatera att Tjernberg inte använder frasen ”stoppregler” så generellt som ”Stoppregelutredningen” gör. Uttrycket ”stoppregler” bör enligt hans mening användas i ett betydligt mer inskränkt avseende.⁸

2.1.1 Regeringens direktiv, utredning och proposition

Ett grundläggande drag i regeringens ekonomiska politik är att förbättra förutsättningarna för de små och medelstora företagen.⁹ Mot bakgrund av vad

⁵ Grosskopf och Söderholm, 1993, s. 10.

⁶ Tjernberg, ”Fåmansaktiebolag”, 1999, s. 111.

⁷ Tjernberg, ”Fåmansaktiebolag”, 1999, s. 111-112.

⁸ Jfr Tjernberg, ”Fåmansaktiebolag”, 1999, s. 294, not 19. Se vidare i kap. 2.2.2.

⁹ Dir. 1997:70, s. 3.

som framkommit i Industriförbundets PM ”Företagsbeskattning”¹⁰ tillsatte regeringen en utredning som fick till uppgift att göra en ingående undersökning av fåmansföretagslagstiftningen.¹¹ I regeringens direktiv kunde följande utläsas:

”Huvudfrågan är stopplagstiftningen. Stoppreglerna är komplicerade och till sin natur avvikande från systemet i övrigt. De har också starkt kritiserats bl.a. för att på ett negativt sätt peka ut en speciell företagskategori.

Mot bakgrund härav och av den förändring av skattesystemet som påbörjades med 1990 års skattereform är det lämpligt att nu se över stopplagstiftningen och anknutna regler för fåmansföretagen. Utgångspunkten bör vara att slopa dessa regler. En förutsättning är att korrekt beskattning kan ske inom det vanliga systemets ram.”¹²

Under 1998 lämnades betänkandet ”Stoppreglerna”.¹³ Utredningen inledde sitt övervägande med följande konstaterande:

”Vårt uppdrag har varit att ta ställning till om stoppreglerna helt eller delvis kan upphävas. Vid detta ställningstagande har vi haft som utgångspunkt att enbart det förhållandet att ett företag är fåmansägt inte skall leda till att företaget eller dess ägare beskattas annorlunda än vad som gällt om företaget haft många ägare. En viss ägarstruktur utgör alltså inte i sig någon grund för skattemässig diskriminering. Särregler har ansetts motiverade bara i sådana fall då intressegemenskapen mellan företag och ägare kan befaras ge ett betydande utrymme för obehöriga skattelättnader.”¹⁴

Utredningen resulterade i ett förslag innebärande ett avskaffande av de flesta stoppreglerna. Utredningens genomgång visade att de motiv som ursprungligen åberopats för införande av stoppreglerna bara till en del var alltjämt bärande.¹⁵

Regeringens proposition medförde att de flesta förändringar som föreslogs i utredningsbetänkandet godtogs. Detta innebar att en hel del förändringar genomfördes med verkan från inkomståret 2000. De flesta av särreglerna avskaffades och flera av begreppen fick förändrade definitioner.¹⁶

Följande stoppregler avskaffades:

1. Anskaffning av egendom för företagsledarens eller dennes närståendes privata bruk.
2. Införsäljning av onyttig egendom till fåmansföretag.
3. Felprisreglerna vid utköp från och införsäljning till fåmansföretag.
4. Uthyrning av privatbostad till fåmansföretag.
5. Räntefria eller ränteförmånliga lån till fåmansföretag.
6. Nedskrivning av lån som lämnats till företagsledare eller företagsledare närstående person.
7. Tidpunkten för fåmansföretags avdrag för tantiem.
8. Beskattning i näringsverksamhet vid delägars avyttring av immateriell rättighet.

¹⁰ Här framfördes bland annat att fåmansföretagen genom särreglering, uppfattat sig som misstänkliggjorda från samhällets sida. Se vidare i Industriförbundets PM, s. 9 ff.

¹¹ Tjernberg, ”Beskattning av fåmansföretag”, 1999, s. 18.

¹² Dir 1997:70, s. 3.

¹³ SOU 1998:116.

¹⁴ SOU 1998:116, s. 9.

¹⁵ SOU 1998:116, s. 10.

¹⁶ Prop. 1999/2000:15, se även Tjernberg ”Beskattning av fåmansföretag”, 1999, sid 18.

9. Begränsning för avdrag vid avsättning till personalstiftelse.

2.1.2 RSV:s kritik

RSV delade inte utredningens uppfattning. RSV menade att ett avskaffande av stoppreglerna och ett tillämpande av allmänna regler kunde medföra en minskad förutsebarhet på grund av bl.a den osäkerhet som fanns vad gäller innehållet i dessa regler. Dessutom skulle oundvikligen värderingsproblem uppstå. Enligt RSV:s mening var de föreslagna ändringarna inte ägnade att i något avseende underlätta för fåmansföretagen. Genom ändringarna riskerade man istället att öppna upp för sådana transaktioner mellan företagen och dess ägare som var till skada för företagen som sådana. Det var vidare sannolikt att transaktioner mellan fåmansföretag och dess ägarkrets skulle öka i omfattning om stoppreglerna avskaffades. Sådana transaktioner skulle då bedömas enligt allmänna regler med den osäkerhet som fanns rörande dessa reglers innehåll. Detta skulle oundvikligen leda till att taxeringskontrollen hos skattemyndigheterna krävde större resurser.¹⁷

RSV yttrade att det omfattande missbruket som framgick av SOU 1975:54 hade minskat när stoppreglerna infördes och kännedom om dem spreds inom den grupp av skattskyldiga som berördes av reglerna. Att sådana transaktioner som man ville hindra med stoppreglerna avtog efter införandet av reglerna berodde, enligt RSV:s uppfattning, enbart på det förhållandet att kännedom om reglerna, och konsekvenserna av att reglerna träffade vissa transaktioner, fick en allmän spridning bland fåmansföretagsägare. RSV uppgav därutöver att det var väl känt att revisorer direkt avrådde fåmansföretagsägare från att vidta sådana transaktioner som kunde träffas av stoppreglerna. Om stoppreglerna togs bort kunde man skäligen befara att transaktioner åter igen skulle bli vanligt förekommande. RSV framhävde att utredningen på denna punkt hade kommit till samma slutsats.¹⁸

RSV anförde vidare i sin kritik att utredningen byggde sitt resonemang på förekomsten av ett tvåpartsförhållande mellan en fåmansföretagsdelägare och dennes bolag utifrån det faktum att avtal träffats mellan två rättssubjekt. RSV menade att detta gick tvärtemot vad som uttalades i SOU 1975:54 samt Prop. 1975/76:79. Enligt RSV existerade inte detta tänkta tvåpartsförhållande i verkligheten. Det var med anledning av detta faktum man ursprungligen fann behov av att införa stoppreglerna. RSV återopade därmed att förhållandena fortfarande var likartade med de som rådde vid tidpunkten för införandet av reglerna. Enligt RSV:s mening hade stoppreglerna således inneburit att delägare i fåmansföretag varit relativt avhållsamma med att företa transaktioner som träffades av stoppreglerna. RSV framhöll att stoppreglernas preventiva effekt inte borde underskattas.

¹⁷ Gäverth, Dnr Fi 98/2938, s. 1-2.

¹⁸ Gäverth, Dnr Fi98/2938, s. 3. Jfr SOU 1998:116, s. 274.

RSV förklarade därutöver att stoppreglerna nu efter flera ändringar var koncentrerade, tog sikte på ett antal klart angivna transaktioner eller situationer och angav tydligt den skatteeffekt som blev följd. Reglerna var därmed enkla att tillämpa och tillägna sig för envar. Reglerna hade genom sin konstruktion i allmänhet bidragit till förutsebarhet för den skattskyldige inför valet av transaktion. De allmänna reglerna var däremot fortfarande svåröverskådliga och otydliga. RSV angav slutligen att skattekonsekvenserna i det enskilda fallet i allmänhet inte blev mer betungande med klara och enkla stoppregler än med mer allmänna och delvis svårtillämpade regler. RSV framhävde att detta också framgick av utredningens egen beräkning. Enligt RSV kunde därmed argumenten för införandet av stoppreglerna fortfarande anses bärkraftiga.¹⁹

2.2 Stoppregeln i 32 § anv. p 14, 1 st. KL²⁰

För ett avskaffande av stoppregeln i 32 § anv. p. 14, 1 st. KL talade till en början att en tillämpning av regeln kunde medföra klart otillfredställande materiella effekter. En beskattning med belopp motsvarande exempelvis inköpspriset för en fastighet som används privat av företagsledaren blev ofta orimlig. Till saken hörde också att skatteeffekten kvarstod även om fåmansföretaget kort efter förvärvet sålde den privata egendomen till företagsledaren eller till någon annan. Vad som nu sagts gav regeringen vid handen att den materiella utformningen av stoppregeln under alla förhållanden borde ändras. När Stoppregelutredningen försökte utforma en modifierad stoppregel visade det sig vara ytterst svårt att finna en naturlig gräns mellan de förvärv som borde omfattas av stoppregeln. Arbetet mynnade ut i slutsatsen att skillnaden i materiellt hänseende mellan en modifierad stoppregel och de allmänna reglerna skulle vara förhållandevis liten.

Mot denna bakgrund och med tanke på intresset av att så långt som möjligt behandla olika grupper av skattskyldiga på ett enhetligt sätt delade regeringen utredningens uppfattning att stoppregeln i 32 § anv. p. 14, 1 st. KL kunde slopas. Regeringen föreslog därmed att de i denna regel beskrivna förvärven skulle behandlas enligt KL:s allmänna regler för beskattning av förmåner som tillföll ägare eller anställda i ett företag. En följdändring blev att det särskilda avdragsförbudet för företag i 2 § 13 mom. SIL togs bort. Vidare skulle arbetsgivaravgifter tas ut av företaget på förmånens värde.

Regeringen erkände att de var medvetna om att ett slopande av stoppregeln kunde fresta företagsledare att utnyttja fåmansföretaget för anskaffning av privat egendom. De invändningar mot ett slopande av regeln som framfördes av bl.a. RSV skulle tas på stort allvar. Regeringen var dock av den uppfattningen att en

¹⁹ Gäverth, Dnr Fi98/2938, s. 3-4. Se även SOU 1998:116, s. 274 ff.

²⁰ Prop. 1999/2000:15, s. 59-60.

korrekt beskattning kunde ske vid en tillämpning av allmänna regler för förmånsbeskattning. Vid värderingen av förmånerna var utgångspunkten givetvis att marknadsvärdet skulle styra. När det gällde anskaffningar av dyrare egendom t.ex. båtar och fjällstugor var det viktigt att understryka att det var dispositionsrätten som låg till grund för förmånsvärdet och inte det faktiska utnyttjandet, eftersom fjällstugan / båten stått till den skattskyldiges förfogande under hela året och således kunnat användas av honom när han ville. Regeringen utgick ifrån att den förmånsvärdering som skulle göras hos skattemyndigheterna och domstolarna tog hänsyn till den typen av förmåner och även i övrigt skulle ha en realistisk anknytning.

Regeringen förklarade att de planerat att noga följa rättsutvecklingen på området. Skulle det visa sig att de allmänna reglerna inte var tillräckliga för att motverka missbruk och om alltför många domstolsprocesser skulle bli följden av att regeln slopades avsåg regeringen att återkomma i frågan.

2.2.1 RSV:s kritik²¹

Enligt RSV var Stoppregelutredningens inställning till stoppregeln i 32 § anv. p. 14, 1 st. KL, inte entydig, utan uppvisade kluvna känslor. Å ena sidan anförde utredningen som en sammanfattande slutsats att de motiv som ursprungligen låg till grund för införandet av denna stoppregel fortfarande var bärkraftiga.²² Å andra sidan menade utredningen att tillämpningen av regeln kunde få otillfredsställande materiella effekter och att utformningen av bestämmelsen under alla omständigheter borde ändras.²³ RSV uttryckte att de skäl som utredningen åberopat till sitt stöd inte var tillräckligt övertygande. Att stoppregeln fyllde ett behov bekräftades indirekt när utredningen uttryckte sin oro över att slopandet kunde fresta företagsledare att utnyttja fåmansföretaget till att anskaffa privat egendom.²⁴

Stoppregeln i 32 § anv.p.14, 1 st. KL var avsedd att förhindra en sammanblandning mellan fåmansföretagets verksamhet och företagsledarens privata levnadskostnader. Om den upphävdes och ersattes med beskattning enligt allmänna regler kunde det finnas en risk att fåmansföretag i ökad omfattning anskaffade bostäder, båtar, kapitalvaror m.m. som var avsedda enbart för företagsledarens och dennes närstående privata bruk. En sådan risk för sammanblandning av företagets verksamhet och ägarens privata levnadskostnader förelåg inte i andra företag där företag, ägare och anställda agerade utifrån sina egna ofta motstående intressen.

²¹ Avsnittet bygger i huvudsak på Gäverth, Dnr Fi98/2938, s. 8-9.

²² SOU 1998:116, s. 83.

²³ SOU 1998:116, s. 84.

²⁴ Jfr SOU 1998:116, s. 84.

Därutöver anförde RSV att man kunde göra en jämförelse mellan fåmansföretagsledares förmån vid företagets förvärv av t.ex. villa, jämfört med anställd som tillhandahölls bostadsförmån av motsvarande slag. Vid denna jämförelse kunde man se att beskattningseffekten var betydligt lindrigare i fåmansföretagsfallet. Detta stred enligt RSV mot regeringens anförda neutralitetssträvanden.

Slutligen konstaterade RSV att ett slopande av stoppregeln kunde antas leda till både kostsamma och tidskrävande utredningar om fastställande av förmånsvärden avseende nyttjandet av egendom som företaget förvärvat. Det kunde också leda till olika bedömningar av olika skattemyndigheter av förmånsvärdet av likartad egendom, samt bristande neutralitet mellan olika företagsformer och anställningsförhållanden. Med anledning av ovan anförda skäl ansåg RSV att stoppregeln borde vara kvar i oförändrat skick. Reglerna i 2 § 13 mom. SIL skulle också finnas kvar.

2.2.2 Doktrинens kritik

Tjernberg kritiserar sloandet av stoppreglerna i 32 § anv. p 14, 1 st. KL. Kritiken är dock inte riktad mot förekomsten av en företagavänlig politik, eller att sloandet av stoppreglerna kan vara ett viktigt första steg samt att det kan ha en viss positiv psykologisk effekt. Tjernberg menar att de fall där särreglering fyller en egen principiell funktion är de transaktioner som inte innehåller någon typ av värdeöverföring. Detta gäller särskilt regeln om anskaffning av egendom för privat bruk, 32 § anv. p 14, 1 st. KL. Även om en företagsledare och delägare kan tyckas gynnas vid en sådan anskaffning, har bolaget i dessa situationer inte avhänt sig något kapital. Regeln har till syfte att motverka att företag förvärvar egendom som det inte finns något användningsbehov av. Avsaknad av en sådan regel skulle enligt Tjernberg innebära att man skattefritt kan tillgodogöra sig medel från fåmansföretaget och samtidigt indirekt behålla kontrollen av egendomen. Tjernberg anser att man bör beakta att ett behållande av regeln knappast kan försvåra för de verksamheter som bedrivs i företagen. Regeln träffar ju anskaffningar som primärt inte har betydelse för verksamheten.²⁵ Tjernberg yttrar att det hade varit motiverat att behålla någon form av regler för att kunna förhindra att företag från delägarkretsen eller utomstående anskaffar egendom som inte är behövlig i verksamheten.²⁶

Enligt Tjernberg föreligger en rättsosäkerhet för fåmansföretagarna i den bemärkelsen att regeringen genom sitt agerande förflyttat problematiken från tillämpning av uttryckliga stoppregler till rena bedömningsfrågor hos skattemyndigheter och domstolar. Tjernberg uttrycker att detta kan leda till en

²⁵ Tjernberg, "Fåmansaktiebolag", 1999, s. 293-295.

²⁶ Tjernberg, SN 2000, s. 186.

frustration även för fåmansföretagarna och deras rådgivare. De kanske rent av kommer att längta tillbaka till klarare spelregler.²⁷

Gäverth anser att både utredningen och regeringen har en överdriven tro på att den aktuella beskattningsfrågan skall lösas enbart med de allmänna reglerna. Enligt Gäverth måste man även beakta en annan viktig rättskälla, nämligen, rättspraxis.²⁸

Också Gäverth påpekar att rättsläget genom avskaffandet av reglerna blivit osäkert, detta gäller särskilt i de fall när man skall värdera förmånen. Han är fast i tron om att detta endast kan gynna den oseriöse företagaren.²⁹

Eriksson är av den uppfattningen att de allmänna beskattningsreglerna är tillräckliga för att se till att de företagare som på ett eller annat sätt erhåller förmån från sitt företag också blir beskattade för denna. Han delar inte RSV:s och Gäverths fruktan för ansträngande tillämpnings- och värderingsproblem, i vart fall är de enligt honom betydligt överdrivna. Vissa av de problem som diskuteras har enligt honom egentligen inte sin grund i slopandet av stoppreglerna utan i de allmänna beskattningsreglerna som sådana. Ett värderingsproblem blir enligt Eriksson inte svårare för att det gäller ägaren av ett företag istället för exempelvis en anställd. Självklart är det så att de som vill fuska även i fortsättningen kommer att göra det. I dessa fall saknar det betydelse om stoppregler finns eller inte.³⁰

Slutligen medger Eriksson att han är beredd att hålla med om att slopandet kommer att leda till att skattemyndigheten får en ökad arbetsbelastning. Han tror trots allt att detta kan vara det pris man får betala för att åtminstone i psykologiskt hänseende förbättra företagsklimatet i Sverige.³¹

Jag är övertygad om att avskaffandet av stoppreglerna kommer att medföra problem för skattemyndigheten särskilt när det gäller värdering av förmånen. Ökad arbetsbörda är en konsekvens som är oundviklig i detta sammanhang.

I teorin har regeringen fastslagit att slopandet av reglerna inte kommer att leda till något skattebortfall för staten. Enligt de allmänna bestämmelserna träffas nämligen förmånen av samma skatte- och avgiftsuttag som kontant lön. Enligt min mening är regeringens resonemang likväl ömtåligt eftersom det bygger på förutsättningen att en korrekt förmånsvärdering görs. Av ovanstående kritik framgår emellertid att det inte är någon lätt uppgift att värdera en förmån. Risken är stor att förmånen undervärderas. Därutöver kan framhållas att förmånsbeskattning frestar till att

²⁷ Tjernberg, SN 2000, s. 186.

²⁸ Se vidare, Gäverth, SvSKT, 1999, s. 875 ff.

²⁹ Gäverth, SvSKT, 1999, s. 881-882.

³⁰ Eriksson, SvSKT, 1999, s. 864.

³¹ Eriksson, SvSKT, 1999, s. 865.

försöka konstra med förmånsvärdet. För skattemyndigheten kan detta förhållande vara svårt att upptäcka.

Jag håller med Tjernberg och Gäverth att stoppregeln i 32 § anv. p 14, 1 st. KL borde behållts.

3. Generellt giltiga principer för taxering av förtäckta förmåner enligt allmänna regler³²

3.1 Allmänt

Eftersom de speciella fåmansföretagsreglerna avskaffats måste beskattning ske på något annat sätt. Beskattning enligt allmänna regler bör ske av transaktioner som inneburit någon form av värdeöverföring mellan bolaget och ägaren.³³ De allmänna regler som är tillämpliga är 32 § 1 mom. KL (11 kap. 1 § IL) avseende löneinkomster och 3 § 1 mom. SIL (42 kap. 1 § IL) avseende utdelningsinkomster. Båda reglerna har vida tillämpningsområden.³⁴ I 32 § 1 mom. KL anges inledningsvis att:

”Till intäkt av tjänst hänförs avlöning, arvode och kostnadsersättning samt annan förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten.”

I 3 § 1 st. SIL uttrycks bl.a följande.

”Till intäkt av kapital räknas löpande avkastning, vinster och annan intäkt som härrör från egendom, i den mån intäkten inte är att hänföra till näringsverksamhet.”

Vad gäller utdelningsinkomster har någon specificering av vad som skatterättsligt är utdelning inte skett i lagtexten. Ledning får sökas inom civilrätten, närmare bestämt 12 kap. ABL och den utvecklade bolagsrättsliga praxisen. ABL

³² Kapitlet bygger i huvudsak på Tjernberg, Fåmansaktiebolag, 1999, s. 236-238, samt s. 186-188.

³³ Tjernberg, ”Fåmansaktiebolag”, 1999, s. 167.

³⁴ Tjernberg, ”Beskattning av fåmansaktiebolag”, 1999, s. 105.

innehåller regler om hur beslut om utdelning skall fattas för att vara formellt riktig (öppen utdelning). En informell utdelning (förtäckt utdelning), föreligger så snart värdet av aktiebolagets prestation i samband med en transaktion till förmån för aktieägaren avviker från aktieägarens prestation.³⁵

3.1.1 Lön eller utdelning?

Utgångspunkten är att betalning av en aktieägares privata utgifter i princip bör innebära att förtäckt utdelning är för handen. Om aktieägaren är anställd kan det också vara aktuellt att se förmånen som förtäckt lön. I de fall en icke anställd delägare erhåller en förmån utgör denna en förtäckt utdelning.

Det torde inte krävas att förmånen erhållits direkt av arbetsgivaren/bolaget. En förutsättning är dock att arbetsgivaren/bolaget på ett eller annat sätt medverkat till att förmånen erhållits eller att intressebindning funnits mellan arbetsgivare/bolaget och den som utgivit ersättningen. Enligt Tjernberg illustreras denna inställning av avgörandet RÅ 1990 ref 15.³⁶

3.1.2 Medges avdrag för fåmansföretaget?

Enligt 32 § 1 mom., 1 st. a) KL skall en förmån som utgått till en anställd för tjänsten i form av pengar, bostad eller annat, tas upp av denne som intäkt av tjänst. Arbetsgivaren får avdrag för beloppet och skall också betala socialavgifter. Enligt de allmänna reglerna beskattas den anställde som inkomst av tjänst även när förmånen utgår till en närstående till den anställde. Förmånen har då ansetts först tillfalla den anställde och därefter bli vidarebefordrad till den närstående. Det är således ett slags genomsynsresonemang³⁷ som ligger till grund för beskattningen i dessa fall.³⁸

Skattemyndigheterna har vid inkomsttaxeringen rätt att vägra juridiska personer avdrag för kostnader som kan betecknas som näringsfrämmande. Enligt 20 § KL föreligger rätt till avdrag i varje särskild förvärvskälla för alla kostnader för intäkternas förvärvande eller bibehållande. I 23 § KL regleras under vilka

³⁵ Tjernberg, "Beskattning av fåmansaktiebolag", 1999, s. 106. Se även Rodhe, 1995, s. 112 ff, 117 ff, och 128.

³⁶ Tjernberg, "Fåmansaktiebolag", 1999, s. 188. I RÅ 1990 ref 15 hade ägare och anställd i fåmansföretag, med hänsyn till föreliggande intressegemenskap, beskattats för bostadsförmån som åtnjuts från en till bolaget knuten pensionsstiftelse. Stiftelsen ägde en fritidsfastighet i Båstad kommun. Personen ägde samtliga aktier i företaget och var dessutom styrelseledamot i stiftelsen. Regeringsrätten ansåg att förmånen utgått för läkarens tjänst i bolaget.

³⁷ I rättspraxis används en genomsynsmetod när civilrättsligt giltiga rättshandlingar använts för att kringgå eller utnyttja skattebestämmelserna i syfte att uppnå av lagstiftaren inte avsedda skatteeffekter. Domstolen är dock restriktiv när det gäller att fränkänna civilrättsligt giltiga rättshandlingar skatterättslig betydelse. Se vidare i Pelin, "Svensk intern och internationell skatterätt", 1995, s. 39, 225 och 272.

³⁸ Prop. 1999/2000:15, s. 57 samt RÅ 1962 ref 46, RÅ 1989 ref 57, RÅ 1991 ref 27, samt RÅ 1996 ref 16.

förutsättningar avdrag får göras i inkomstslaget näringsverksamhet. Den i 20 § fastlagda huvudprincipen är att avdrag i en förvärvskälla endast medges för sådant som är nödvändig omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Utgifter för egendom som varken är eller kan förväntas bli till nytta för företaget är alltså enligt 20 § KL inte avdragsgilla. Avdragsförbudet omfattar såväl utgiften för själva anskaffningen som löpande utgifter för drift och underhåll.³⁹

Gäverth har framfört kritik mot ovanstående slutsats. Han menar att stöd för ovanstående syntes inte kan hämtas från lagtexten, dessutom är frågan sedan länge omdiskuterad i doktrin.⁴⁰ Gäverth anser att värdet av uttalanden, som inte tillkommit i samband med införande av en lagregel, utan som egentligen utgör lagstiftarens tolkning av redan gällande bestämmelser och principer, bör starkt ifrågasättas.⁴¹ Gäverth är mycket tveksam till om lagstiftarens kategoriska uttalanden verkligen är en korrekt beskrivning av gällande rätt.⁴² Detta innebär likväl inte att det på något sätt skulle avskräcka skattemyndigheterna från att hävda att avdrag inte medges juridiska personer för kostnader för förvärv av näringsfrämmande egendom. Frågan är dock om påståendena vinner gehör i en domstolsprocess.⁴³

Oavsett hur rättslaget är idag, torde det enligt Gäverth vara uteslutet att vägra bolag avdrag i och med införandet av inkomstskattelagen. Stöd för sitt resonemang hämtar han i lagtext och förarbeten. I 13 kap. 1 § 1 st. IL sägs bl.a. att ”Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet.” I 13 kap. 2 § uttalas ”För juridiska personer räknas inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder i form av kapitalvinster och kapitalförluster till inkomstslaget näringsverksamhet, även om inkomsterna eller utgifterna inte ingår i en näringsverksamhet enligt 1 §.” I

³⁹ Prop 1999/2000:15, s. 56-57 samt 68.

⁴⁰ Gäverth, SvSKT, 1999, s. 870, Jfr även Mutén, SN 1959, s. 145 f och s. 302 ff.

⁴¹ Gäverth SvSKT, 1999, s. 870. Jfr Welinder, SvJT 1953, s. 86. Han har uttalat bl.a. följande: ”Varken BevU eller riksdagen har till uppgift att tolka lag. En sak är att i samband med lagens tillkomst i motiven inta anvisningar om dess tolkning, vilka man kan fingera att riksdagen godtagit. En annan sak är att söka påverka domstolarna med anvisningar om hur redan gällande lagar skola tillämpas. En sådan anvisning kan visserligen bli vägledande men ej bindande. Av det ovan sagda följer även att de uttalanden angående tillämpningen av en lag, som ej sällan görs i samband med tillkomsten av en annan, ej kunna vara bindande för tolkningen av den förra...”

⁴² Det kan enligt Gäverth hävdas att den praxis som finns angående rörelsefrämmande egendom har sin grund i det skattesystem som gällde före 1990 års skattereform. Egendom som t.ex. ett aktiebolag då förvärvade och som inte ingick i rörelsen, t.ex. en tavla i kapitalplaceringssyfte eller en segelbåt, fick inte kostnadsföras i inkomstslaget rörelse. I stället skulle beskattningen av egendomen - både försäljningsintäkten och anskaffningskostnaden och eventuella förbättringskostnader - hanteras inom reavinstsystemet enligt de regler som då fanns i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Det var således utifrån denna tolkning inte fråga om ett avdragsförbud i sig, utan endast en regel med innebörd att kostnadsföring inte fick ske i inkomstslaget rörelse. Se Gäverth, SvSKT, 1999, fotnot 16, s. 871.

⁴³ Gäverth SvSKT 1999, s. 872.

förarbetena finns en förklaring av 13 kap. 2 §. Här framgår att till näringsverksamhet för juridiska personer skall hänföras t.ex. lotterivinster, inkomst av kapitalförvaltning eller inkomster eller utgifter för tillgångar vid sidan av näringsverksamheten såsom den beskrivits i 13 kap. 1 § IL.⁴⁴

3.2 Förmögenhetsöverföring från bolaget

Tjernberg har uppställt generella principer för beskattning av förtäckta förmåner. Ett första krav för att beskatta en förtäckt förmån är att ett ekonomiskt värde lämnar bolaget. Det kan bl.a. ske genom att bolaget inte fordrar tillräcklig ersättning i pengar, egendom eller tjänster vid olika transaktioner. Bedömningen görs utifrån en jämförelse med vad som är affärsmässigt korrekt. Avyttrar bolaget tillgångar till bokfört värde, understigande marknadsvärdet, anses civilrättsligt något värde inte lämna bolaget. Vid den skattemässiga bedömningen beaktas dock även det faktum att bolaget avhänder sig möjligheten till en framtida realisation av en inkomst. Vid bedömningen av om något värde lämnar bolaget skall alltså enligt Tjernberg jämförelsen ske med egendomens marknadsmässiga värde d.v.s. det pris som man hade kunnat förvänta sig vid en affärsmässig överlåtelse.

3.3 Konkret direkt eller indirekt förmån åtnjuts

Den andra förutsättningen är att något annat subjekt än bolaget skall åtnjuta en förmån. Förmånen skall vara konkret på det sättet att den innebär att en inkomst skall ha realiserats. Som exempel kan nämnas att konkreta värden tillförs personen eller att personen har avlastats från privata utgifter.

Kravet på åtnjutande är enligt Tjernberg principiellt riktigt. Enbart möjligheten att erhålla en förmån, utan ett faktiskt nyttjande eller en disposition, bör inte vara tillräcklig för beskattning. Tjernberg stödjer sitt resonemang bl.a. på det förhållandet att man efter avgörandet 1992 ref 108 gjorde en precisering i 32 § anv. p. 3 KL. Här framgår nu uttryckligen att en förmån skall ha "åtnjutits". Även i 42 § anv. p. 2, 6 st. KL, som gäller bilförmån, stadgas uttryckligen att beskattning inte skall ske i det fall bilförmån åtnjutits endast i ringa omfattning. Förtydligandet i lagtexten skall enligt Tjernberg ses som en bekräftelse på vad som redan innan ändringen torde ha varit huvudprincipen enligt praxis.⁴⁵

⁴⁴ Prop. 1999/2000:2, s. 163. Jfr Gäverth, SvSkT, 1999, s. 873.

⁴⁵ Se Tjernberg, "Fåmansaktiebolag", 1999, s. 190. Se även Prop. 1993/94:90, s. 82. Jfr också RÅ 1987 ref 81 där möjlighet till rabatt på SJ skulle beskattas i den utsträckning som rabatten utnyttjades. Lagens lydelse var innan ändringen "tillhandahållits". Enligt förarbetena till ändringen skulle en strikt tillämpning av den lydelsen leda till orimliga konsekvenser.

3.4 Subjektsprincipen

Enligt subjektsprincipen skall, oavsett vem som konkret uppbär förmånen, beskattning ske hos den som i kraft av sin anställning förfogat över inkomsten. En förutsättning är att förmånen som ovan nämnts kan visas ha baserats på delägarförhållandet/anställningsförhållandet.⁴⁶ Rynnänen uttrycker detta förhållande på så sätt, att den skattskyldige inte tillåts "...undvika beskattning genom att överlåta inkomst till annan skattskyldig för beskattning hos denna. En annan sak är att den skattskyldige, genom att förfoga över sin inkomst, kan överföra medlen på annan person, men detta fråntar inte inkomsten dess karaktär av skattepliktig inkomst för överlåtaren".⁴⁷ Enligt Tjernberg behöver inte något genomsyns- eller bulvanresonemang föras. Redan ett konstaterande av förfogandet i sig skapar nämligen en inkomst.⁴⁸ Sammanfattningsvis bör rättsläget enligt Tjernberg uppfattas så att beskattning skall ske så snart den utgivna förmånen kan härledas till ägar- eller anställningsförhållandet, och detta oberoende av vilket subjekt som tillförs förmånen.⁴⁹

3.5 Värdering av förmån

Reglerna i 42 § KL (61 kap. IL) är generella och bör därmed kunna tillämpas oavsett om det är fråga om att beskatta förmånen som lön eller utdelning.⁵⁰ Värderingen skall ske till förmånen marknadsvärde. Med det menas vad den skattskyldige skulle ha fått betala om han hade anskaffat tillgången eller tjänsten för egen hand. Enligt Tjernberg borde således bolagets kostnader för att tillhandahålla förmånen sakna betydelse för beskattningsvärdet. Praktiska problem uppkommer eftersom värdering måste ske i varje enskilt fall. För vissa förmåner har önskemål om förenkling vägt tyngre än principen om likformighet. I svensk rätt finns lagstadgade schablonregler för bil- och bostadsförmån liksom ränteförmån för anställda. Tjernberg anser att väl anpassade schablonmässiga värderingsregler innebär stora fördelar ur praktisk tillämpningssynpunkt. Nackdelen är att beskattningen i många fall inte kommer att motsvara den verkliga förmånen. Är värderingsmodellerna kända i förväg har den skattskyldige dock möjlighet att planera situationen, vilket inte bör innebära någon nackdel ur förutsebarhetssynpunkt. Ur legalitetssynpunkt anser Tjernberg att det är helt nödvändigt att schablonvärdering bör ske med stöd av lag.

⁴⁶ Tjernberg, "Fåmansaktiebolag", 1999, s. 237.

⁴⁷ Rynnänen, 1996, s. 1.

⁴⁸ Tjernberg, "Fåmansaktiebolag", 1999, s. 237.

⁴⁹ Tjernberg, "Beskattning av fåmansaktiebolag", 1999, s. 111.

⁵⁰ Tjernberg, "Beskattning av fåmansföretag", 1999, s. 114.

4. Principiell problematik vid taxering av förmåner

4.1 Dispositionsrätt kontra åtnjutande

På grund av den ekonomiska intressegemenskap mellan bolag och anställd/ägare som oftast föreligger i fåmansbolag, kan det sägas finnas en stark misstänksamhet från fiscus sida om att den anställde/ägaren privat nyttjar bolagets tillgångar eller att bolaget bekostar dennes privata utgifter. Räcker det då att aktieägaren eller den anställde rent teoretiskt har haft möjlighet att för eget bruk utnyttja en förmån eller krävs det ett faktiskt eget utnyttjande alternativt ett avhändande till tredje person.⁵¹ Tjernberg är förvissad om att endast dispositionsrätt till en förmån inte kan beskattas. Tjernberg menar att krav ställs på ett faktiskt utnyttjande.⁵²

Regeringen har dock en annan uppfattning om rättsläget. Det finns uttalanden i propositionen ”Slopade stoppregler” som indikerar detta:

”Vid värdering av förmånerna är utgångspunkten givetvis att marknadsvärdet skall styra. När det gäller anskaffning av dyrare egendom, till exempel båtar och fjällstugor bör det understrykas att det är dispositionsrätten som ligger till grund för förmånsvärdet och inte det faktiska utnyttjandet, eftersom fjällstugan/båten stått till den skattskyldiges förfogande under hela året och således kunnat användas av honom när han ville. Regeringen utgår ifrån att den förmånsvärdering som kommer att göras hos skattemyndigheterna och domstolarna kommer att ta hänsyn till denna typen av förmåner och även i övrigt ha en realistisk anknytning.”⁵³

⁵¹ Se Lodin m.fl., 1997, s. 105.

⁵² Se Tjernberg, ”Fåmansaktiebolag”, 1999, s. 190-191 samt den rättspraxis som anförts där.

⁵³ Prop. 1999/2000:15, s. 60.

Tjernberg finner det anmärkningsvärt att regeringen försöker ge tydliga direktiv till myndigheter och domstolar i en allmän motivering. Enligt honom har skrivningen sin grund i rädslan för ”att ett slopande av stoppregeln kan fresta företagsledare att utnyttja fåmansföretaget för anskaffning av privat egendom”. Enligt Tjernberg saknar regeringens uttalande all grund och skall därför inte tillmätas någon större betydelse. En möjlig förklaring till detta uttalande kan enligt Tjernberg vara att sakfrågor förväxlats med bevisfrågor.⁵⁴

Gäverth är av samma uppfattning som Tjernberg, men anför därutöver en alternativ tolkningsmöjlighet. Gäverth menar att man möjligen skulle kunna tänka sig en extensiv tolkning av begreppet ”åtnjuta”. Man skulle eventuellt kunna anse att enbart möjligheten att åtnjuta något utgör en rättighet och att man åtnjuter denna så länge den finns, oavsett nyttjande. Genom en sådan tolkning skulle skattemyndigheten kunna hävda att förmånsbeskattning skall ske för årets alla dagar.⁵⁵ Han anser vidare att det hade varit bra med en klar bevisbörderegler i detta sammanhang. En sådan regel borde utformas så att bevisbördan låg fullt ut på den skattskyldige dels vid värderingen av förmånen dels vid fastställande om en disponerad förmån åtnjutits eller inte, detta eftersom den skattskyldige förfogar över bevisningen. Därutöver anser Gäverth att bevisprövningen skall ske enligt en överviktsprincip.⁵⁶

Även Pahlsson har kommenterat rättsläget. Kommentarererna har dock inte lämnats i anslutning till sloandet av stoppregeln. Enligt Pahlsson tyder mycket på att det är själva åtnjutandet som skall beskattas. Enligt honom är det främst lagtextens utformning som talar för detta. I 32 § anv.p. 3, 3 st. KL stadgas beträffande förmåner: ”Såsom intäkt skall upptas värdet av fria resor samt skatter, försäkringar, o.d., som arbetsgivaren betalat för den anställdes räkning eller som den anställda annars åtnjutit på grund av anställningen.” Enligt Pahlsson bör ordet ”åtnjutits” uppfattas så, att det syftar tillbaka på hela meningen.⁵⁷ Enligt lydelsen krävs numera i princip att en förmån åtnjutits, för att den skall kunna beskattas. Formuleringen synes närmast förutsätta att faktiskt utnyttjande ägt rum. Pahlsson antar att syftet med ändringen inte var att förändra tidpunkten för beskattning av förmånen.⁵⁸ Beskattningstidpunkten styrs för både inkomstlaget kapital och tjänst av kontantprincipen, 41 § anv. p. 4 KL och 3 § 5 mom. SIL (IL 10 kap. 8 §). Denna princip innebär att skattskyldighet inträder för den skattskyldige när

⁵⁴ Tjernberg, Lex Lundensis, 2000-03-09, s. 3. Se även Tjernberg, SN 2000, s. 184.

⁵⁵ Gäverth, SvSkT 1999, s. 876.

⁵⁶ Gäverth, SvSkT 1999, s. 879. Jfr även Leidhammar, 1995, s. 286 samt s. 292 ff. och där åberopade rättsfall. För förklaring av vad överviktsprincipen innebär se s. 36 fotnot 114.

⁵⁷ Se Pahlsson, ”Riksskatteverkets rekommendationer”, 1995, fotnot 111, s. 315.

⁵⁸ Det bör observeras att syftet med ändringen från ”tillhandahållits” till ”åtnjutit” inte är att åstadkomma någon generell framflyttning av beskattningstidpunkten. Tvärtom konstateras i förarbetena att rättsläget i viss mån är oklart och torde vara olikartat från fall till fall. Det framhålls i förarbetena att en fullständig reglering inte är möjlig utan att man får nöja sig med en allmänt hållen lagtext som fylls ut av rättspraxis. Se prop. 1993/94:90, s. 81 f. Jfr även Pahlsson, ”Riksskatteverkets rekommendationer”, 1995, s. 315, fotnot 111.

intäkten blir tillgänglig för lyftning, oberoende av när den intjänats. Pålsson anser därmed att en förmån som den skattskyldige erbjudits, men av någon anledning faktiskt inte har utnyttjat, normalt inte heller kan bli föremål för beskattning.⁵⁹

Också Leidhammar har belyst rättsläget före slopandet av stoppregeln. Han har dock berört ”tillhandahållandet” och ”utnyttjandet” av en förmån. Leidhammar anser att något entydigt svar i frågan om ”tillhandahållandet” eller ”utnyttjandet” av en förmån inte kan framläsas ur 32 § KL jämte anvisningar. Leidhammar påstår att dispositionsrätten utgör en mycket stark presumtion för ett faktiskt nyttjande.⁶⁰

RSV är av den uppfattningen att en delägare som disponerar tillgång genom att t.ex. ta denna till sin bostad anses ha åtnjutit förmånen. RSV menar att det inte krävs ett faktiskt utnyttjande av tillgången för att förmånen skall anses åtnjuten. Båtar, fritidshus m.m. är tillgångar av mer speciell karaktär som inte har någon naturlig koppling till bolaget. Kännetecknande för sådana tillgångar är att de oftast upplåts på annan plats än bolagets lokaler. En delägare i företagsledande ställning har ofta inflytande eller bestämmanderätten över tillgångarnas användning, vilket innebär att det inte krävs något faktiskt utnyttjande av tillgången för att förmånsbeskattning skall inträda. Det bör alltså enligt RSV inte krävas att delägaren nyttjar t.ex. segelbåten utan det räcker med att han har inflytande eller bestämmanderätten (dvs. dispositionsrätt) över tillgången för att beskattning av denna skall utlösas i inkomstslaget tjänst eller kapital. En delägare som har tillgång till t.ex. en fritidsfastighet under hela året, skall beskattas för denna dispositionsrätt och inte endast för det faktiska nyttjandet.⁶¹

⁵⁹ Pålsson, ”Riksskatteverkets rekommendationer”, 1995, s. 315. Samma slutsats dras i prop. 1993/94:90 s. 82.

⁶⁰ Leidhammar, 1995, s. 267, fotnot 123, samt s. 270, fotnot 129.

⁶¹ Se RSV:s skrivelse, Dnr. 2664-00/110, s. 3. RSV stödjer sitt resonemang på uttalandet i prop. 1999/2000:15, s. 60. Därutöver hänvisar man till två underrättsavgöranden. Det första avgörandet är **kammarrättens i Jönköping dom den 25 november 1998, mål nr. 1008-1996**. Ett fåmansföretag hade förvärvat en semesterbostad i San Augustin, Gran Canaria. Enligt skattemyndigheten var det huvudsakliga motivet för fastighetsinnehavet att tillhandahålla företagsledaren eller en av honom utvald krets av personer en hyresfri semesterbostad. Fastigheten stod till företagsledarens förfogande. Oavsett om företagsledarens privata och faktiska utnyttjande varit begränsat skulle han enligt skattemyndigheten beskattas för förmånen för hela den tid lägenheten kunnat disponeras. Företagsledaren anförde å sin sida bl.a. följande. Han skulle beskattas för det faktiska utnyttjandet. Hans anställda utnyttjade inte lägenheten, men de hade hela tiden möjligheten att göra det om de önskat. Hans eget nyttjande inskränkte sig enbart till nödvändiga tillsynsresor eftersom han hade en semesterbostad i Spanien. Det verkliga skälet till att man inte avyttrat fastigheten i San Augustin var att man väntade på en prisuppgång. Kammarrätten motiverade sitt utslag på följande sätt. ”Av utredningen framgår att den aktuella bostaden i San Augustin stått till företagsledarens privata förfogande utan inskränkning. Skatteplikt föreligger för förmånen för hela den tid bostaden disponerats eller kunnat disponerats av honom själv eller av andra med hans tillstånd.” Det andra avgörandet som åberopats är **kammarrättens i Stockholm dom den 30 november 1999, mål nr. 1358-1999**. Målet handlar dock om beskattning av utdelning från fåmansföretag. Jfr Gäverths artikel i SvSKT 1999, s. 876, fotnot 31. Gäverth tar inte upp detta mål som exempel på underrättspraxis som stödjer den ovanstående

Skattemyndigheten i Göteborg har anammat RSV:s uppfattning om rättsläget. Det har enligt min mening bekräftats av den skattedag som hölls i Göteborg den 1 februari 2001. Här konstaterades att det var dispositionsrätten till en tillgång som skulle förmånsbeskattas.⁶²

Som kommer att framgå längre fram ställer jag mig tveksam till denna uppfattning.

4.1.1 Tillämpning av inkomstskattelagen

Enligt 1 § lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen skall denna lag träda i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången vid 2002 års taxering. Inkomstskattelagen ersätter trettiofem skattelagar, i första hand 1928 års kommunalskattelag och 1947 års lag om statlig inkomstskatt. Syftet är att inkomstskattelagstiftningen skall bli överskådlig och språkligt moderniserad.⁶³

Enligt propositionen har regeringen varit restriktiv med att föreslå materiella ändringar. Vissa remissinstanser påpekar dock att omarbetningen sannolikt ändå kommer att medföra ändringar som inte var avsedda. Regeringen menar emellertid att detta är en risk man måste ta när en omarbetning av denna omfattning skall göras. Regeringen ämnar noga följa upp och ändra lagen om det visar sig att det blivit några misstag. Andra remissinstanser har framhållit vikten av att ange om en materiell ändring av en bestämmelse kan tänkas förekomma. Regeringen inställning är att om det finns avsikt att ändra en bestämmelse materiellt, skall det anges. Om det inte står att en ändring är avsedd, kan läsaren utgå ifrån att avsikten är att bestämmelsen inte skall ändras.⁶⁴ Frågan är dock om det ändå hjälper att avsikten inte är att ändra en bestämmelse materiellt om ordalydelsen blir en annan.

32 § anv. p. 3 KL finns inte i IL. 42 § anv. p. 2, 6 st. KL finns däremot upptagen i IL. Ordet ”åtnjuta” har dock ersatts av ”haft”. I 61 kap. 11 § 2 st. IL stadgas därmed att man ”haft” bilförmån. Enligt Tjernberg förändrar dock inte detta rättsläget.⁶⁵

Jag ser ingen skillnad i ordalydelsen vid en jämförelse mellan orden ”haft” och ”åtnjutit”. Jag instämmer därmed med Tjernberg att uttrycket ”haft” i 61 kap. 11 § 2 st IL inte förändrar rättsläget.

uppfattningen. Han nämner endast det fall som handlar om semesterbostad i Gran Canaria, mål nr. 1008-1996.

⁶² Skattemyndigheten, Skattedag 2001-02-01, s. 46.

⁶³ Prop. 1999/2000:2, s. 1.

⁶⁴ Prop. 1999/2000:2, s. 479.

⁶⁵ Tjernberg, ”Beskattning av fåmansföretag”, 1999, s. 112.

5. Rättssäkerhet och lagtolkning

5.1 Rättssäkerhet i allmänhet

Begreppet ”rättssäkerhet” refererar till den enskildes rättsliga säkerhet. En av de mest fundamentala rättssäkerhetsaspekterna är kravet på att rättstillämpningen inte får vara godtycklig. Orsaken till detta är att en godtycklig rättstillämpning leder till minskad eller obefintlig förutsebarhet.⁶⁶

För att medborgarna skall känna ett förtroende för den dömande verksamheten måste kravet på förutsebarhet vara uppfyllt. Domstolar och myndigheter kan som beslutsfattande organ öka förutsebarheten inom rättstillämpningen genom att motivera sina utslag på ett tillfredsställande sätt.⁶⁷ För parterna i en rättsprocess är det viktigt att få reda på vilka omständigheter som har beaktats och hur de har bedömts. Det är även viktigt att man i praxis redogör för bevisbördans placering så att en part redan före processen kan göra en bedömning om han kan vinna framgång med sin talan. Att bevisfrågorna går att förutse medför även att parterna i förväg kan vidta bevissäkrande åtgärder.⁶⁸

5.2 Rättssäkerhet i taxeringsförfarandet

I en taxeringsprocess tas mycket viktiga beslut för den enskildes ekonomiska och personliga förhållanden. Rättssäkerhetsintresset är i dessa fall av särskilt stor betydelse. Skattelagstiftningen är komplicerad och avser viktiga åligganden för den enskilde. Därför är det från rättssäkerhetssynpunkt naturligt att

⁶⁶ SOU 1993:62, s. 75.

⁶⁷ SOU 1993:62, s. 128.

⁶⁸ Leidhammar, 1995, s. 75-76.

bevisbördereglererna medverkar till att minimera risken för att den skattskyldige taxeras för högt.⁶⁹

Ett uttryck som ofta används i doktrinen och som ofta sammankopplas med rättssäkerhet är att man skall eftersträva ett likformigt och rättvist taxeringsförfarande.⁷⁰ Beskattningen skall därför ha stöd i någon form av föreskrift, vilket innefattar ett krav på att rättstillämpningen i möjligaste mån skall vara förutsebar och likformig.⁷¹

En lagreglering om ”likformigt och rättvist taxeringsförfarande” fanns tidigare i 1 § GTL. I TL finns dock inte en sådan reglering. Leidhammar anser dock att detta begrepp fortfarande har samma rättsliga relevans.⁷² Vad menas då med detta begrepp? Inom doktrinen har det hävdats att begreppet skall ha betydelse vid tolkning och tillämpning av skattelag.⁷³ Bergström har bland annat påpekat att stadgandet ger utrymme för att komma fram till materiellt rättvisa avgöranden, om inte författningsbestämmelser lägger hinder i vägen, samt att skattemyndigheterna skall verka för att avgörandena blir ”materiellt rättvisa och likformiga” i den mån skattebestämmelserna inte ger klar vägledning.⁷⁴ Hultqvist är av en annan uppfattning. Efter en analys av motivuttalandena till stadgandet konstaterar han att dessa inte ger stöd för ovanstående uttryckta uppfattning.⁷⁵ Han menar istället att begreppet syftar på kravet på likhet inför lagen. Detta krav finns nu grundlagsfäst i 1 kap. 9 § RF.⁷⁶ Att uttrycket inte finns lagstadgat i TL borde dock inte påverka taxeringsförfarandet. Det måste ses som en självklarhet att man vid ett taxeringsförfarande skall ha ambitionen att uppnå ett materiellt riktigt resultat.⁷⁷

5.3 Hur tolkas svensk skattelag?

Inom vanligt språkbruk är tolkning ett förlopp där ett budskap görs åtkomligt för en mottagare. Inom juridiken har begreppet tolkning en speciell innebörd.

⁶⁹ Leidhammar, 1995, s. 79 f.

⁷⁰ Leidhammar, 1995, s. 79.

⁷¹ Bergström, SvSkt, 1998, s. 823.

⁷² Leidhammar, 1995, s. 79.

⁷³ Hultqvist, 1995, s. 59.

⁷⁴ Bergström, Sture, ”Skatter och civilrätt - En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang”, 1978, s. 67 f.

⁷⁵ Hultqvist, 1995, s. 59 f.

⁷⁶ Hultqvist, 1995, s. 64.

⁷⁷ Se SOU 1988:22, s. 203 f. Skatteförenklingskommittén menar att 1 § GTL får ses som ett allmänt uttryck för att materiell rättvisa skall eftersträvas. Därutöver framförs att bestämmelsen uttrycker en självklarhet, nämligen att taxeringarna skall vara i enlighet med gällande bestämmelser. Eftersom skattemyndigheten skall följa den fundamentala principen i 1 kap. 9 § RF, om att myndigheten skall beakta allas likhet inför lagen samt iaktta saklighet och opartiskhet, behöver inte stadgandet ”om likformig och rättvis taxering” införas i den nya taxeringslagen.

Tolkning (precisering) syftar till att finna en norm som ryms inom mängden rimliga tolkningar av en föreskrift.⁷⁸

Skatterätten är starkt knuten till legalitetsprincipen. Detta innebär att lagstöd alltid krävs.⁷⁹

Peczenik har skapat en teori om den svenska rättskälleläran.⁸⁰ Han menar att lagar, andra föreskrifter och fasta sedvanerättsliga regler *skall* beaktas som auktoritetsskäl i den juridiska argumentationen. Därefter kommer förarbeten och prejudikat som *bör* beaktas.⁸¹ Doktrin *får* beaktas. Man kan avvika från denna ordning om man kan påvisa motskäl av tillräcklig styrka. Det betyder att man kan avvika från en *får*-källa utan speciellt starka motskäl. För att avvika från en *bör*-källa krävs emellertid starka motskäl. Som exempel på motskäl kan nämnas syftet med lagen eller lagens ordalydelse. En *skall*-källa kräver dock mycket starka motskäl för att kunna frångås.

Bergström anser att skiljelinjen mellan olika rättssystem går vid vilken vikt förarbetena tillmäts vid tolkning av skattelag. Sverige är i detta sammanhang unikt.⁸²

Innan det svenska inträdet i EU var våra högsta domstolars anmodan att förarbeten skulle följas, förutsatt att de var klara och inte stod i strid med lagtexten. Denna uppfattning har ifrågasatts.⁸³

Förarbetenas betydelse har på senare år minskat.⁸⁴ Bergström har sammanfattat rättsläget på följande vis.

⁷⁸ Hultqvist, 1995, s. 335.

⁷⁹ Bergström, SN 1997, s. 351.

⁸⁰ Peczenik, "Vad är rätt?", 1995, s. 212-226.

⁸¹ Även Bergström menar att Regeringsrättens avgöranden och förarbetena har ungefär lika stark ställning i den svenska rättskälleläran, se Bergström, SvSKT 1998, s. 824 f.

⁸² Förarbetenas starka ställning har historiskt sin förklaring i de föredömliga förarbetena från början av seklet och framåt, som fick en mycket stark ställning i rättstillämpningen. Förarbetena skrevs av framstående professorer och domare, vilka ofta även skrev kommentarer till lagarna, som fick stor betydelse som tolkningsargument när lagarna skulle tillämpas. Andra förklaringar sägs vara domarnas, men även de flesta rättsvetenskapsmäns, juristutbildning där förarbetenas viktiga roll som tolkningsargument betonades mycket starkt. Uppsalaskolans, och dess inspiratör filosofen Hägerströms, åsikt att värderingar var ovetenskapliga fick en stor genomslagskraft i Norden genom t.ex. Lundstedt, Olivecrona och Ross. Trots att denna s.k. värdenihilism nästan är en övergiven filosofisk uppfattning idag, även värderingar anses numera kunna ha sanningsvärde, lever den kvar som ett försök att göra rättstillämpningen mer värderingsfri genom att låta den styras av lagstiftarens syfte med lagreglerna, se vidare i Bergström, SvSKT 1998, s. 824 f. Peczenik anser att detta ställningstagande är motsägelsefullt eftersom syftet inte kan fastställas värderingsfritt, se vidare i Peczenik, "Vad är rätt?", 1995, s. 367 f.

⁸³ Bergström, SvSKT 1998, s. 825. Melz, SN 1992, s. 613 ff. Kellgren, 1997. Peczenik, SN 1998, s. 536-540. Mattson, SvSKT 1981, s. 291 ff. Bergström, SN 1984, s. 309 ff. Hultqvist, 1995, s. 335 ff. Bergström, SvSKT 1998, s. 826.

”Sammanfattningsvis framgår av praxis att klara förarbetsuttalanden inte beaktas av Regeringsrätten, antingen om de står i strid med en regels ordalydelse objektivt tolkad, eller om uttalandet visserligen är förenligt med ordalydelsen, men står i strid med lagregelns eller den aktuella lagstiftningens allmänna syfte”⁸⁵

Enligt Bergström står Regeringsrättens nya tolkningsprinciper delvis i strid med de som gällde före EU-inträdet. Läser man Regeringsrättens domar tillmäts förarbetsuttalanden fortfarande en avgörande betydelse som tolkningsargument. Ett steg mot EG-domstolens tolkningsprinciper har dock tagits.⁸⁶ Bergström anser att förändringen mot tidigare tolkningsprinciper är viktig från rättssäkerhetssynpunkt. Idag är Regeringsrättens mindre benägen att tolka regler extensivt eller inskränkande med stöd av förarbeten.⁸⁷

⁸⁴ I **RA 1994 ref 57** gällde frågan om synundersökningar av legitimerade optiker utan samband med glasögonförsäljning var skattefria. Av förarbetena framgick att lagstiftaren inte tänkt sig att regeln omfattade legitimerade optiker. Regeringsrätten ansåg dock att undersökningen var skattefri i enlighet med lagtexten, och att förarbetsuttalandet stred mot lagtexten. I **RA 1994 ref 31, ”Astra-målet”**, behandlades den gamla vinstdelnings- skatten. Frågan var om avsättning till internvinstkonto var jämförbar med avsättning till lagerreserv, resultatutjämningsfond eller liknande reserv. Departementschefen svarade, till skillnad från den kommitté som utrett frågan, jakande på detta. Regeringsrätten yttrade att departementschefens uttalande inte hade stöd i en objektiv tolkning av lagtextens ordalydelse, i enlighet med det allmänna syftet med gällande regler. I **RA 1996 ref 101, ”Swedish Match-målet”**, utreddes om utdelning i form av aktier från ett svenskt aktiebolag till ett annat aktiebolag skattefritt under vissa förutsättningar kunde medges (3 § 7 mom. fjärde stycket SIL). En av förutsättningarna var att den verksamhet som bedrevs eller skulle bedrivas i vardera bolaget efter utdelningen var av betydande omfattning i förhållande till den verksamhet som bedrevs i det utdelande bolaget. Enligt specialmotiveringen var betydande omfattning att jämföras med 20%. Syftet med regeln var att underlätta strukturrationaliseringar som är av allmänt intresse. I det aktuella fallet rörde det sig om 14 %. Regeringsrätten uttalade att förarbetsuttalanden som preciserar lagtexten normalt skall tillmätas stor vikt. Önskemålet om likformighet och förutsebarhet vid taxeringen talar för att särskild vikt tillmäts förarbetsuttalanden när lagtexten är obestämd. Regeringsrätten fann med stöd av förarbetena att undantag från 20% kravet kunde ske när ett sådant avsteg som i det aktuella fallet stod i överensstämmelse med lagstiftningens övergripande syfte att underlätta omstruktureringar av allmänt intresse. I **RA 1997 ref 18, ”Norra länken-målet”**, var det fråga om att en del av en trafikled runt Stockholm var tänkt att gå under nationalstadsparken i norra Stockholm. Enligt lagtexten kunde detta bara göras om det inte skedde intrång i park- eller naturmiljö. Det skulle byggas en trafikled och det skulle grävas en hel del, träd och vegetation skulle tas bort. I förarbetena hade regeringen uttalat att den aktuella skyddsregeln inte hindrade att just denna del av Norra länken drogs fram på detta sätt. Regeringsrätten konstaterade att förarbetet stred mot naturresurslagen och att leden därför inte kunde byggas på detta sätt genom parken. Efter detta avgörande lades planerna ned av regeringen.

⁸⁵ Bergström, SN 1997, s. 352.

⁸⁶ EG-domstolen kan idag sägas använda en speciell teleologisk tolkningsmetod. Den tolkar fördragens allmänna målsättningar i syfte att befrämja integrationen inom EG och ibland synes domstolen gått så långt att den tolkar och tillämpar lagen som den enligt domstolen borde vara, istället för hur den faktiskt är. Domstolens tolkningsmetod kan karaktäriseras som dynamisk, kreativ, och integrationsbefrämjande. Se vidare i Nielsen, 1997, s. 91 ff.

⁸⁷ Bergström, SvSKT, 1998, s. 828.

Bergström tycker att man måste lägga rationalitetssynpunkter på användningen av specifika förarbetsuttalanden. Likabehandling av de skattskyldiga gynnas av att svårförklarliga förarbetsuttalanden inte beaktas. Lagstiftningens allmänna syfte är dock ett mycket viktigt tolkningsargument som normalt bör följas vid regeltolkning och som kan främja förutsebarhet och likformighet. Enligt Bergström har argumentet lagstiftningens allmänna syfte idag inte samma betydelse som tolkningsargument för Regeringsrätten som för EG-domstolen. EG-domstolens tolkningsprinciper är inte tvingande för svenska domstolar och myndigheter. Bergström tror att svenska domstolar och skattemyndigheter i framtiden kommer att påverkas i allt större utsträckning av EG-domstolens tolkningsprinciper. Bergström välkomnar en sådan utveckling. Enligt hans mening skulle det innebära en stor vinst för rättssäkerheten vid beskattning.⁸⁸

Även Tjernberg anser att svenska förvaltningsdomstolar under senare år visat ett annorlunda förhållningssätt till lagtext och förarbeten. Tjernberg menar att domstolarna uppvisar en strävan efter en tolkning som direkt anknyter till lagtexten. Han är dock osäker på om domstolarna påverkats av EG-domstolens tolkningsprinciper eller om det är en självständig utveckling. Han anser dock att det är helt klarlagt att förarbeten som inte rymms inom lagtextens ordalydelse som huvudprincip inte längre beaktas. Slutsatsen gäller både tolkning av skattelag i allmänhet och regelkomplexen för fåmansföretag i synnerhet.⁸⁹

⁸⁸ Bergström, SvSKT, 1998, s. 828.

⁸⁹ Tjernberg, "Fåmansaktiebolag", 1999, s. 58-59.

6. Bevisning i taxeringsmål

6.1 Skriftlig och muntlig bevisning

Vid handläggning av taxeringsmål är förfarandet alltigenom skriftligt. Detta för att skapa en så snabb, billig och enkel process som möjligt.⁹⁰ Frågan är dock om målet att processen skall vara snabb, verkligen förverkligas genom ett skriftligt förfarande. Det har nämligen visat sig att skatteprocessen har en tendens att dra ut på tiden.⁹¹

Taxeringsprocessen får innehålla ett muntligt förfarande. Av 9 § FPL framgår att muntlig förhandling får ingå i handläggningen vad gäller viss fråga när det kan antas vara till fördel för utredningen eller främja ett snabbt avgörande i målet. Denna regel kompletteras på taxeringsområdet av 6 kap. 24 § TL. Här anges att muntlig förhandling skall hållas vid handläggningen i länsrätt och kammarrätt i mål om särskild avgift, om den skattskyldige begär det. Muntlig förhandling behövs dock inte enligt lagrummet, om det inte finns anledning att anta att avgift kommer att tas ut. I 30 § FPL stadgas att rättens avgörande skall grundas på vad handlingarna innehåller och vad, i övrigt förekommit i målet. Enligt Leidhammar underlättar 30 § FPL de praktiska möjligheterna för att värdera bevisningen i taxeringsmål.⁹²

En anledning till att muntlig förhandling brukas så sällan i taxeringsförfarandet kan vara att taxeringsmålens mängd av siffror i deklARATIONEN och andra handlingar är av sådan art att skriftlighet ofta är att föredra.⁹³ Leidhammar anser dock att det är viktigt att möjligheten till muntlig förhandling erbjuds enskilda som har lättare för

⁹⁰ Landerdahl, Remstam, 1989, sid 296.

⁹¹ Se vidare, Sundin, SN 1990, sid 795 ff.

⁹² Leidhammar, 1995, sid 398.

⁹³ Leidhammar, 1995, sid 124 f.

att uttrycka sig muntligen när det gäller att beskriva händelseförlopp och olika saksammanhang. Om inte detta tillåts anser Leidhammar att man riskerar inskränka den fria bevisvärderingen på ett för den enskilde oacceptabelt sätt. Detta innebär i sin tur att bevisvärderingen blir mindre tillförlitlig.⁹⁴ Genom en muntlig förhandling ökas förutsättningarna för domstolen att genom frågor klargöra yrkanden, grunder och bevistemat samt berika eller begränsa processmaterialet på ett säkrare sätt. Detta bidrar däremot till en mer tillförlitlig bevisvärdering. Leidhammar konstaterar slutligen att trenden under de senaste åren har varit ett ökat muntligt inslag i de allmänna förvaltningsdomstolarna.⁹⁵

6.2 Bevisbördereglernas handlingsdirigerande funktion

Utöver att tydliga bevisbörderegler ökar förutsebarheten har även bevisbörderegler i sig en handlingsdirigerande funktion. Att fördela bevisbördan mellan parterna i en process innebär en riskspridning. Det allmänna står risken för vissa svårbevisade yrkanden medan den skattskyldige står risken för andra. Genom att låta en av parterna stå risken för att ett yrkande inte kan läggas till grund för ett avgörande uppnås en handlingsdirigerande effekt som innebär en manövrering av både det allmännas och den skattskyldiges handlande. Leidhammar anför två principer som påverkar parternas och domstolens agerande. Det är sanktionsprincipen och rättvisepincipen.⁹⁶

6.2.1 Sanktionsprincipen⁹⁷

Sanktionsprincipen, innebär att bevisbördereglerna skall medverka till de materiella reglernas genomslagskraft i samhället.

⁹⁴ Den intellektuella verksamheten under plädering och överläggning till dom kallas för bevisvärdering. Vad gäller frågan om hur bevisen skall värderas kan man allmänt uttrycka att rätten är skyldig att använda sig av allmänna erfarenhetssatser och slutledningsregler. Ett visst utrymme för subjektiva bedömningar är ofrånkomligt. Vid bevisvärderingen har vi som underlag för vår bedömning, kunskapen om verkligheten och den i ärendet eller målet - muntligen eller skriftligen - upptagna bevisningen. Undersökningen av bevisvärdet för varje enskilt bevis för det som skall bevisas kallas för bevistemat. Existensen av ett eller flera fakta kallas för bevisfaktum. Ett bevisfaktum sägs vara relevant, om det har bevisvärde för eller emot bevistemats existens. Det slutliga bevistemat i ett mål är alltid ett rättsfaktum. Hjälpfakta används vid bedömning av ett bevisfaktums bevisvärde. Isolerade för sig tillåter de inga slutsatser om bevistemats existens. Men de påverkar det bevisvärde som bevisfaktum har för bevistemat. Även hjälpfaktas betydelse bedöms på grundval av livserfarenheter. Se vidare i Ekelöf, Boman, 1992, s. 12-13, 14 f, samt 21 ff. Se vidare i Leidhammar, 1995, s. 45, samt 121.

⁹⁵ Leidhammar, 1995, s. 398-399.

⁹⁶ Leidhammar, 1995, s. 77.

⁹⁷ Leidhammar, 1995, s. 78-79.

När det gäller tillämpning av sanktionsprincipen är det viktigt att bevisbördereglerna medverkar till att skattereglerna får genomslagskraft mot de skattskyldiga. Den skattskyldige skall alltså betala avsedd skatt för de inkomster och den förmögenhet han har. Har den skattskyldige ett ärligt uppsåt att betala rätt skatt på rätt sätt bör han rimligen ställa sig följande frågor. Vilka uppgifter och upplysningar bör lämnas i självdeklarationen? Vilket underlag krävs för lämnade uppgifter? Vad händer om de av skattemyndigheten begärda uppgifterna och upplysningarna inte lämnas av den skattskyldige? Här förverkligas den ansvarsfördelning som föreligger mellan den enskilde och det allmänna. Redan det faktum att lagstiftningen kräver att den skattskyldige skall fullgöra ett antal skyldigheter vid taxeringen medför ett långtgående ansvar för honom. Fullgörs inte dessa skyldigheter riskerar han att framställda yrkanden inte kan läggas till grund för fastställandet av taxeringen. Istället görs en skönstaxering enligt 4 kap. 3 § TL, vilket innebär en självklar osäkerhetsfaktor.

De materiella reglerna verkar därmed handlingsdirigerande eftersom den skattskyldige drabbas av en sanktion om han underlåter att aktivt medverka till taxering.

6.2.2 Rättvisprincipen⁹⁸

Syftet med rättvisprincipen är att den skall bidra till att avgörandets innehåll så långt som möjligt går ihop med det materiella rättsläget i det enskilda fallet. Reglerna bör också medverka till att taxeringarna i stor utsträckning är rättvisa och likformiga. Ett materiellt riktigt avgörande är viktigt i taxeringsmålen eftersom det rör sig om ett beslut som påverkar den enskildes ekonomiska och personliga förhållanden. Ur rättssäkerhetssynpunkt framstår det som rimligt att bevisbördereglerna medverkar till att risken för att den skattskyldige taxeras för högt minimeras. Bevisbördereglerna hjälper de materiella reglerna att få genomslagskraft bland skattskyldiga, och samverkar så att taxeringarna avgörs på underlag av en rättstillämpning som minimerar risken för inkorrekta taxeringar.

6.3 Allmänt om bevisbörda och beviskrav

Svensk rätt saknar regler som endast styr bevisbördan. Lagstiftaren har därför överlåtit åt domstolarna att skapa bevisbörderegler.⁹⁹

I en rättegång måste man skilja mellan å ena sidan hur stark bevisningen är för ett rättsfaktum i målet och å andra sidan om denna bevisstyrka är tillräcklig eller om det krävs mer för att rätten skall anse detta rättsfaktum vara tillräckligt bevisat.¹⁰⁰

⁹⁸ Leidhammar, 1995, s. 78-79.

⁹⁹ Ekelöf och Boman, 1992, s. 68.

¹⁰⁰ Ekelöf och Boman, 1992, s. 55.

I taxeringsmål skall rättsens avgörande av mål grundas på vad handlingarna innehåller och vad i övrigt förekommit i målet, 30 §, 1 st. FPL. Eftersom rätten endast har processmaterialet att gå på i dömandet får bevisbördereglerna en avgörande betydelse. Fanns inte regler om betydelsen av att ett faktum blir fastställt, respektive inte fastställt i processen, skulle rättskipningen i själva verket vara otänkbar. Denna principiella slutsats gäller oavsett om målet handläggs i allmän domstol eller i allmän förvaltnings- domstol.¹⁰¹

Bolding uppger att en bevisbörderegeln ”bestämmer vilken av parterna som skall bära nackdelen av att rätten inte kommer till övertygelse beträffande ett visst relevant faktum”. Den beviskyldiga parten skall alltså se till att den bevisning som läggs fram är tillräckligt stark för att rätten skall anse att ett rättsfaktum är bevisat.¹⁰²

Beviskravet visar vilken styrka bevisningen måste ha för att ett påstått rättsfaktum till förmån för den part, som bär bevisbördan, skall få läggas till grund för dom. Därmed inbegriper bevisbördan också beviskravet. Det vidare begreppet ”bevisbördan”, anger både vem en bristande bevisning skall gå ut över och med vilken styrka ett rättsfaktum skall bevisas. Beviskravet är däremot ett mått på bevisningens kvalitet.¹⁰³

Ibland har det varit svårt att ur domstolens domar tyda bevisbördans placering och tillämpligt beviskrav. Regeringsrådet Petrén har tidigare hävdade att förvaltningsdomstolarna expedierat få prejudikat vad gäller processuella frågor. Domstolen har fokuserat sig på de materiella frågeställningarna och då har de processuella framställningarna fått träda tillbaka. Petrén har också anfört att domstolen gärna ovilligt bundit sig vid principer som kunnat skapa olägenheter i framtiden. Regeringsrätten har tidigare sällan uppfyllt kravet i 30 § FPL att motivera sina domslut utan domskälen har ofta varit magra. Detta har lett till en otillräcklig praxis avseende bevisfrågor. Enligt förarbetena skall det nämligen i domen framgå vem som har ansvaret för att ett yrkande har bifallits eller avslagits (bevisbördan), vilket beviskrav på bevisningen som gällt vid tillämpningen av de aktuella materiella bestämmelserna (beviskravet) samt hur och varför den föreliggande bevisningen värderats på ett visst bestämt sätt (bevisvärdering).¹⁰⁴

Påhlsson har också kommenterat Regeringsrättens domskrivningsteknik. Han menar att det förr var ganska vanligt med domskäl där Regeringsrätten endast räknade upp vissa rekvisit i lagtexten, och angav att de var uppfyllda i det aktuella fallet, utan att redovisa någon bedömning i sak. Enligt Påhlsson har

¹⁰¹ Leidhammar, 1995, s. 63.

¹⁰² Bolding, ”Bevisbördan och den juridiska tekniken”, 1951, s. 27.

¹⁰³ Diesen, 1994, s. 74.

¹⁰⁴ Petrén, FT 1977, s. 154-166. Jfr även JU 1970:11, s. 48 ff.

undersökningar visat en trend i Regeringsrättens domskrivning, som går mot mer utvecklade motiveringar. Detta gäller särskilt på företags- beskattningsområdet.¹⁰⁵

Även om det som Pålsson tar upp inriktar sig mer på sakfrågor än bevisfrågor anser jag att det är viktigt att belysa den kommenterade utvecklingen. Den pågående uppmjukningen av redogörelser av bedömning i sakfrågor skulle möjligtvis anses kunna ha en benägenhet att smitta av sig även på Regeringsrättens ställningstaganden i bevisfrågor.

Det ovanstående ställningstagandet har enligt min mening bekräftats genom Regeringsrättens domar mål nr. 7656-1999 och mål nr. 4345-1999.

6.4 Bevisbördans placering¹⁰⁶

De allmänna bevisbördereglerna har utbildats i praxis. Rent allmänt kan man säga att bevisbördan ligger på det allmänna då ärendet gäller betungande beslut. I ärenden där den enskilde försöker utverka en förmån av det allmänna måste det däremot krävas att han anstränger sig för att visa, att omständigheterna berättigar honom till den sökta förmånen.¹⁰⁷ Tyvärr är det ofta så att domarna i taxeringsmål är klen motiverade vilket försvårar för parterna att veta vad de har att rätta sig efter. Det skulle därför underlätta för parterna om domstolarna uttalade sig klart om vem som bär bevisbördan och varför han skall göra det.¹⁰⁸

För den skattskyldige finns det oftast ett intresse av att få betala så lite skatt som möjligt. Det svenska skattesystemet bygger på att varje skattskyldig skall bidra till det allmännas utgifter i förhållande till sin inkomst och förmögenhet.

I skatteprocessen är det för det mesta så att full bevisning inte kan presteras. Vi kan endast hålla oss till en större eller mindre sannolikhet för att saken är på det ena eller andra sättet. I sådana fall blir principerna för bevisbördans fördelning vägledande. Dessa principer brukar inte komma till direkt uttryck i RegR:s motiveringar. Detta på grund av att det ständigt pågår ett växelspel mellan bevisbördeprinciperna och den fria bevisprövningen.¹⁰⁹

¹⁰⁵ Pålsson, "Inledning till skatterätten", 1998, s. 84.

¹⁰⁶ Se Walberg, SN 1968, s. 303-315 och Leidhammar, 1995, s. 101-105.

¹⁰⁷ Ragnemalm, 1992, s. 76 f.

¹⁰⁸ Leidhammar, 1995, s. 396.

¹⁰⁹ Principen om fri bevisprövning i 35 kap. 1 § RB innebär att det saknas begränsning för vilka bevismedel som får användas (fri bevisföring) och att domaren har rätt att fritt bedöma bevisvärdet av den framförda bevisningen (fri bevisvärdering). Syftet med den fria bevisprövningen är att skapa förutsättningar för att nå fram till den materiella sanningen i ett mål inför domstol. Ett skriftligt förfarande är mindre väl förenligt med den fria bevisprövningen, bl.a. därför att rätten går miste om parternas och vittnens sätt att tala och uppträda. Se vidare Ekelöf, Boman, 1992, s. 20-21. Detta ställningstagande bör jämföras med vad som gäller i förvaltningsdomstol. Doktrin och lagstiftning är eniga om att den fria bevisprövningen tillämpades långt innan den accepterades av domstolsprocessen. Den fria bevisprövningen skall alltså tillämpas som gällande rätt även i förvaltningsprocessen. För doktrin, se Sundberg, 1955, s. 246, Wennergren, 1995, s. 267 och Ragnemalm, 1992, s. 75 f.

Taxeringen grundas på de skattskyldigas på heder och samvete och under straffansvar inlämnade självdeklarationer som i sin tur understöds av anteckningar och räkenskaper. Vill skattemyndigheten avvika från deklarationen uppkommer genast frågan om bevisbördan. Skall skattemyndigheten bevisa att innehållet i deklarationen inte kan läggas till grund för taxeringen eller är det den skattskyldige som är bevisskyldig för att innehållet i deklarationen kan godtas som underlag för taxeringen? Enligt Leidhammar är lösningen på bevisbördeproblemet att man placerar bevisbördan på det sättet att den medverkar till en materiellt riktig taxering, motiverar den skattskyldige att säkra bevisningen samt minimerar risken för att för höga taxeringar åsätts.

Som tidigare nämnts grundas taxeringen på den skattskyldiges på heder och samvete och under straffansvar inlämnade självdeklaration samt att denna i sin tur understöds av anteckningar och räkenskaper. Deklarationen och det bakomliggande materialet har därmed ett bevisvärde.

På intäktsidan redovisar den skattskyldige i regel inte mer än vad som är skattepliktigt. Frågan är då om det är lättare för skattemyndigheten att bevisa att en oredovisad inkomst förekommit än det är för den skattskyldige att bevisa att så inte är fallet. Redan det förhållandet att det är enklare att bevisa att man haft någonting jämfört med att man inte haft talar enligt Leidhammar för lösningen, att bevisbördan bör placeras på skattemyndigheten.¹¹⁰ Även RSV är av samma uppfattning och anför att praxis har slagit fast hur ansvaret i bevishänseende skall fördelas då skatteförfattningarna inte ger något svar på denna fråga. Utgångspunkten är att den som lättast har att prestera bevisning också skall ta på sig det ansvaret. Detta har lett till en huvudregel av innebörd att vid den årliga taxeringen det allmänna anses bära risken i fråga om fakta som är relevanta för intäktsidan medan den skattskyldige anses bära risken i fråga om fakta som är relevanta på avdragssidan. För att skattemyndigheten skall kunna lägga till en intäktspost måste det alltså normalt framstå som sannolikt att deklarerade intäkter är felaktiga. Om inte skattemyndigheten har några sådana klara indikationer på att intäkter utelämnats får man inte frångå intäktsredovisningen i deklarationen.¹¹¹

Enligt Rå 1967 not 774 räcker det att det framstår som sannolikt att den skattskyldiges uppgifter är oriktiga.

”Med hänsyn till vad i målet förekommit får antagas, att G. utöver i deklarationen uppgiven inkomst av tjänst åtnjutit naturaförmåner (varor) till ett värde av 2 000 kr. Däremot kan ej mot

För lagstiftning se Prop. 1971:30, s. 283. Enligt Leidhammar gäller denna inställning även för taxeringsprocessen, trots att det saknas uttryckligt lagstöd för det. Se vidare i Leidhammar, 1995, s. 43.

¹¹⁰ Se NJA 1994, s. 449. Här hade en bilägare - och inte försäkringsgivare- ansetts skyldig att bevisa ett påstående att han inte själv fört bilen. Enligt Leidhammar är orsaken till detta att bilföraren har lättast att bevisa ett sådant faktum. Se vidare i Leidhammar, 1995, s. 101.

¹¹¹ RSV, ”Handledning för taxeringsförfarandet”, 1996, s. 141.

G:s bestridande anses visat, att han under ifrågavarande beskattningsår åtnjutit ytterligare intäkter av tjänst som ej deklarerats.”

Enligt Walberg är det en självklarhet att full bevisning inte kan krävas av skattemyndigheten. Myndighetens möjligheter att skapa en utredning är i praktiken ganska begränsade. För Walberg är det viktigt att påpeka att förmodanden och gissningar inte får läggas till grund för en sådan värdering. Det skall vid en objektiv bedömning framstå som sannolikt, att den skattskyldiges uppgifter är oriktiga.

Om skattemyndigheten fullgjort ovanstående mått av bevisskyldighet anses bevisbördan gå över till den skattskyldige. Kan inte den skattskyldige i rimlig mån motbevisa de omständigheter som anförts mot honom, läggs utredningen som skattemyndigheten gjort till grund för beslutet om hans taxering.

Även vad gäller den skattskyldiges bevisskyldighet bör enligt Walberg framhållas, att den inte kan omfatta full bevisning. För den skattskyldige kan det vara svårt att visa att han inte haft en viss intäkt. Därutöver får hänsyn tas till att den skattskyldige i skatteprocessen oftast inte företräds av ombud eller biträde. Med hänsyn till dessa omständigheter anser Walberg att man även för den skattskyldiges motbevisning får nöja sig med en objektivt konstaterbar sannolikhet.¹¹²

I fall, som är beroende av uppskattningar eller bedömningar, kan inte den skattskyldige begära att hans ståndpunkt skall vara den som är gällande. Han får enligt Walberg alltid vara beredd på att framföra egen utredning till frågans bedömning.¹¹³

I vissa tveksamma fall, där varken den skattskyldige eller skattemyndigheten har lättare att fullgöra sin bevisskyldighet skulle en tillämpning av överviktsprincipen kunna övervägas.¹¹⁴

6.5 Presumtioner¹¹⁵

¹¹² Se Rå 1966 not 1057 och 1336 samt Rå 1967 not 200 och 289. I dessa fall kan enligt Walberg konstateras att den skattskyldige gjort sannolikt, respektive inte gjort sannolikt att påstådd anmärkning mot hans deklarationsuppgifter är oriktig, vilket medfört bifall till, eller avslag på hans yrkanden. Se vidare i Walberg, SN 1968, s. 303-315.

¹¹³ Rå 1965 not 1616, Rå 1966 not 368 och Rå 1967 not 183. Se vidare i Walberg, SN 1968, s. 303-315.

¹¹⁴ Bevisbördan anses i detta fallet inte åvila någon av parterna. Principen innebär att man lägger det påstående till grund för domen som har övervikt i sannolikhetshänseende. Se vidare i Leidhammar, 1995, s. 96 f.

¹¹⁵ Avsnittet bygger i huvudsak på Ekelöf, Boman, 1992, s. 76 f, Leidhammar, 1995, s. 90 ff samt Bolding, ”Bevisbördan och den juridiska tekniken”, 1951, s. 130 ff.

Termen presumtion används inom bevisrätten vanligen i tre olika betydelser.

Den första innebär att den presumerande omständigheten utgörs av ett bevisfaktum som har ett mer betydande bevisvärde (praesumtio hominis eller facti). Som exempel på en sådan presumtion kan nämnas 21 § anv. p 4, 2 st. KL (27 kap 4 § IL). Här står att en fastighet som förvärvas genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, utgör omsättningstillgång hos fastighetsägaren (rättsfaktum) om denne eller dennes make bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastighet (bevisfaktum). Vad här är fråga om är ett vanligt bevisfaktum av vilket man med ledning av en erfarenhetssats drar vissa slutsatser beträffande ett rättsfaktum.

Den andra betydelsen av termen presumtion innebär att de presumerande omständigheterna inte får motbevisas (praesumtio juris et de jure).

Den tredje typen av presumtioner (praesumtio juris) - legal presumtion - bestämmer att visst bevisfaktum skall tillmätas större betydelse än vad som skulle bli följden av en vanlig sannolikhetsuppskattning. En legal presumtion anger hur bevisbördan skall placeras och tillmäter därför enligt Bolding den presumerande omständigheten större betydelse än vad sannolikheten motiverar.¹¹⁶ Exempel på en legal presumtion finns i 33 § anv. p. 3, 4 st. KL (12 kap 10, 11 och 14 §§ IL). I denna regel uttrycks att en ökning av levnadskostnaden för måltider och småutgifter - dagtraktamente - skall, där den skattskyldige icke visar större ökning, medges avdrag för med ett belopp per dag som motsvarar 0,5 % av det för beskattningsåret gällande basbeloppet enligt 1 kap. 6 § lagen om allmän försäkring. Om den skattskyldige inte fått ersättning från arbetsgivaren för att täcka kostnadsökning för måltider och småutgifter men gör sannolikt att han har sådana merkostnader medges avdrag i första hand för styrkta merkostnader. Om den skattskyldige inte kan visa hur stor kostnadsökningen varit bör avdrag medges enligt schablon. Vill skattskyldig visa att kostnadsökningen i en och samma tjänst varit större än avdrag som beräknats enligt lagrummet, skall utredningen i princip avse hans samtliga förrättningar i nämnda tjänst under beskattningsåret.

Enligt Ekelöf är en legal presumptionsregel en slags rättsregel. Den utesluter inte motbevisning. Bolding och Leidhammar ser praesumtio juris som en bevisbörderegulering. Detta förutsätter dock att den skattskyldige lägger fram motbevisning mot presumptionen. Det är nämligen först i sådan situation som ovisshet om de faktiska omständigheterna kan anses föreligga. Det är på grund av denna omständighet som det sällan föreligger någon tvist om att t.ex. en förmån faktiskt utgått. Vad saken gäller - och det denna sortens presumtion tar sikte på - är den beloppsmässiga värderingen som sådan (den presumerande omständigheten). För att inte presumptionen skall läggas till grund för bedömningen

¹¹⁶ Bolding, "Bevisbördan och den juridiska tekniken", 1951, s. 136.

krävs att den skattskyldige presterar bevisning som häver det sannolikhetsvärde denna har.

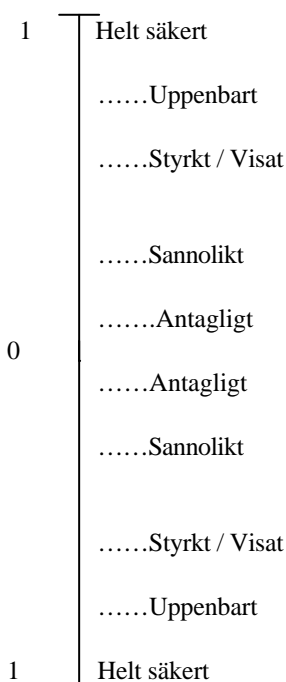
Den legala presumptionen kan dock också ses som en bevisvärderegel. Detta gäller om någon motbevisning inte presteras. I sådant fall skall presumptionen medföra en rättslig bedömning i enlighet med denna.¹¹⁷

Fördelen med presumtioner som tillåter motbevisning är att korrigeringar kan göras i det individuella fallet.¹¹⁸

6.6 Beviskravet - Sannolikhetsskalan

Enligt Ekelöf bör man laborera med fyra olika beviskrav. Ekelöf föreslår att man använder sig av beteckningarna *antagligt*, *sannolikt*, *styrkt/visat* och *uppenbart*.¹¹⁹

Rättsfaktum existerar inte



Rättsfaktum existerar

Schemat innehåller två skalor med det gemensamma värdet 0. Punkterna 1 betecknar att rättsfaktums existens, respektive dess icke-existens, är fullständigt säker. De vågräta beteckningarna anger bevisvärden av olika styrka. Även om ett rättsfaktum är *uppenbart*, föreligger en viss osäkerhet om dess existens, något som enligt Ekelöf symboliseras med avståndet mellan detta ord och den nedersta

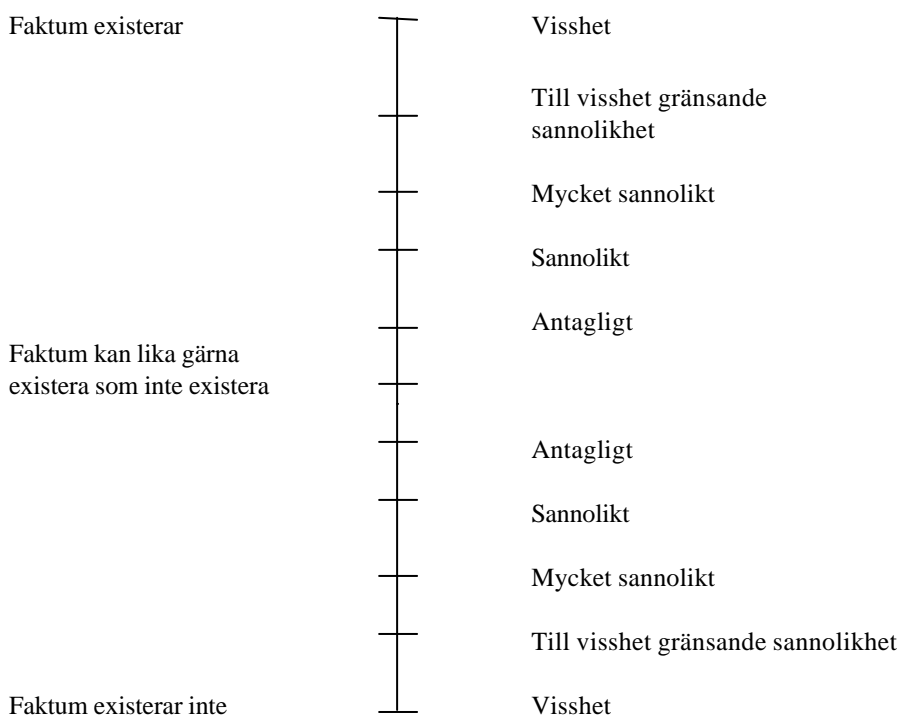
¹¹⁷ Lindell, 1987, s. 313 ff.

¹¹⁸ Leidhammar, 1995, s. 94.

¹¹⁹ Ekelöf, Boman, 1992, s. 139-140.

yttergränsen på schemat. Av att det föreligger en bevisning av denna styrka kan man tydligen ej dra den slutsatsen att det är antagligt att ifrågavarande rättsfaktum inte existerar. De båda skalorna korresponderar inte på det sättet. Istället kvarstår en viss osäkerhet om rättsfaktum existerar eller inte.

Även RSV har velat bidra till den bevisrättsliga diskussionen genom att presentera en bevisskala. För att hitta en lämplig terminologi avseende beviskravet inom taxeringsprocessen hämtar RSV ledning ur rättegångsbalkens terminologi för brottsmisstanke.¹²⁰ RSV översätter uttrycket ”skäligen misstänkt” till ”antagligt” och påstår att det är den lägsta grad av sannolikhet, som bör användas vid en taxeringsprocess. Uttrycket ”sannolika skäl” översätts till ”sannolikt”. För en fällande dom i ett brottmål krävs att bevisningen med ”till visshet gränsande sannolikhet” gör klart, att den misstänkte har begått brottet. Slutligen tar RSV fram en grad som ligger mellan ”sannolikt” och ”till visshet gränsande sannolikhet”. För denna grad väljs uttrycket ”mycket sannolikt”. En sannolikhetsstege har sedan upprättats enligt följande:



I den bevisrättsliga doktrinen har jag inte kunnat hitta en beteckning av bevisnivåer som kan likställas med RSV:s bevisskala.¹²¹ RSV har såsom jag uppfattat det alltså konstruerat en fristående bevisstege.

¹²⁰ Se RSV, ”Handledning för taxeringsprocess”, 1989, s. 118 ff.

¹²¹ Jfr Ekelöf, Boman, 1992, s. 139-140. Jfr också Bolding ”Bevisbörda och beviskrav”, 1983, s. 170. Bolding föreslår bevisnivåerna *antagligt*, *sannolikt* och *uppenbart*. Han avfärdar dock beviskravet *styrkt*. Bolding menar att *styrkt* endast visar att saken är bevisad. *Styrkt* kan då inte fungera som en självständig bevisnivå.

Vad gäller RSV:s bevisskala kan därutöver följande konstateras. Uppgifterna och ansvarsområdet för RSV:s verksamhet finns i förordningen 1990:1293 med instruktion för skatteförvaltningen. I 2 kap. 2 § 1 st. anges att verket ”särskilt” skall

”... genom allmänna råd och uttalanden verka för lagenlighet, följdriktighet och enhetlighet vid rättstillämpningen inom verksamhetsområdet.”

I 2 kap. 2 § 2 st. samma lag framgår att verket skall

”... även i övrigt enligt de riktlinjer som statsmakterna har angett meddela de föreskrifter och andra beslut som behövs för att uppnå samordning, rationalisering och enhetlighet inom skatteförvaltningen.”

I 1 § författningssamlingsförordningen 1976:725 definieras begreppet allmänna råd.¹²²

”allmänna råd: sådana generella rekommendationer om tillämpning av en författning som anger hur någon kan eller bör handla i ett visst hänseende.”

Allmänna råd är med andra ord inte bindande och kan inte betecknas som författningar. Definitionen visar att allmänna råd är ”...generella rekommendationer om tillämpning av en författning...” dvs. av en lag, förordning eller annan föreskrift. Det som skiljer allmänna råd från lagar, förordningar och myndigheters föreskrifter, är att de allmänna råden inte är bindande för någon, inte ens för den myndighet som skapat dem.¹²³ I detta sammanhang bör också tas upp regeln i 11 kap. 7 § RF. Denna grundlags- bestämmelse innehåller ett förbud för RSV att påverka regionala eller lokala skattemyndigheters handläggning av enskilda ärenden genom olika instruktioner.

Av 2 kap 1 § förordning med instruktion för skatteförvaltningen är Riksskatteverket central förvaltningsmyndighet för frågor om skatter, socialavgifter, m.m. Enligt 2 kap. 1 §, 1 st. TL leder och ansvarar Riksskatteverket för taxeringsarbetet i landet. RSV är alltså chefsmyndighet för skatteförvaltningen och i praktiken är det RSV som skatteförvaltningen rättar sig efter. Därför tillämpar skatteförvaltningen i normala fall de allra flesta rekommendationerna utan att pröva deras lämplighet.¹²⁴

Enligt min mening kan man därmed dra slutsatsen att RSV:s bevisskala får en stor genomslagskraft på de lokala skattekontoren och inom olika utbildningar som skattemyndigheten tillhandahåller för sina anställda. Att andra instanser t.ex. domstolar skulle ta intryck av denna bevisskala är enligt min mening inte troligt.

¹²² Denna förordning har som främsta uppgift att reglera utgivningen av författningssamlingar och därmed närliggande frågor. Pålsson, ”Riksskatteverkets rekommendationer”, 1995, s. 85, not 44.

¹²³ Pålsson, ”Riksskatteverkets rekommendationer”, 1995, s. 85.

¹²⁴ Pålsson, ”Riksskatteverkets rekommendationer”, 1995, s. 45.

Denna slutsats drar jag med hänsyn till att RSV:s rekommendationer inte är att betrakta som en rättskälla.

6.6.1 Beviskrav - Fåmansföretag

Lagstiftaren har vad gäller bilförmån tidigare framhållit att större krav på bevisningen borde ställas på fåmansföretagarna. Detta på grund av den intressegemenskap som föreligger mellan delägaren och bolaget.¹²⁵ Tjernberg anför att bristen på ett verkligt tvåpartsförhållande mellan bolag och delägare i praktiken försätter saken i ett annat bevisläge jämfört med vanliga anställda.¹²⁶ Båvall konstaterar att bristen på ett reellt tvåpartsförhållande gör att beviskravet ställs högre för fåmansföretagare än för andra anställda.¹²⁷ Leidhammar uttrycker tveksamhet till avtal som träffas mellan fåmansföretagsdelägaren och bolaget. Avtal av sådant slag bör enligt honom bedömas restriktivt ur bevisvärdesynpunkt. Risker är annars stor för materiellt felaktiga taxeringar.¹²⁸ Leidhammar anför därutöver att presumptionen i praktiken är närmast obrytbar. Anledningen till detta skärpta beviskrav är att man annars skulle stjälpas de förenklingsvinster man vill vinna.¹²⁹

När åtskilliga förfrågningar rörande bilförmånsanvisningar för inkomståret 1987 ställdes till RSV löd frågan vad gäller beviskravet för fåmansföretagare enligt vad som följer.¹³⁰

”Företagsledare använder fåmansföretagets bil i tjänsten men inte för privat bruk. Vilken bevisning krävs för att han inte skall bli beskattad för bilförmån?”

RSV svarade på följande sätt.

”Företagsledaren torde inte kunna undgå förmånsbeskattning.”

Båvall anför att RSV:s svar lämnades innan de nya reglerna om bilförmån i ringa omfattning infördes, men enligt hans mening belyser uttalandet ändå de krav som kan komma att ställas på företagsledaren för att bevisa att bilen inte körts mer än 100 mil privat och under högst tio tillfällen.¹³¹

Jag håller med Båvall att man bör beakta att RSV:s uttalande om bilförmån gjordes 1987. Rättsläget kan ha förändrats sedan dess. Enligt min mening är det dock därutöver viktigt att se om RSV i någon mån omformat sitt ställningstagande. Uttalandet från 1987 borde kunna jämföras med RSV:s skrivelse 1992-11-02, dnr 39404-92/200. Skrivelsen författades av RSV på

¹²⁵ Se prop. 1977/78:40, s. 44.

¹²⁶ Tjernberg, SN 2000, s. 184-185.

¹²⁷ Båvall, 1997, s. 109.

¹²⁸ Leidhammar, 1995, s. 274.

¹²⁹ Leidhammar, 1995, s. 268, fotnot 123.

¹³⁰ RSV, Dnr 79/87-309, s. 2.

¹³¹ Båvall, 1997, s. 109.

grund av att Konkurrensverket ställde ett antal frågor till RSV där man ifrågasatte om inte skattelagstiftningen var konkurrenshämmande. I skrivelsen yttrades följande.

”Enligt RSV:s uppfattning är rättsläget sådant att det för beskattning krävs att bilen nyttjas privat (jfr SOU 1992:57, sid 59). Dispositions rätt utgör emellertid en mycket stark (i praktiken oftast närmast obrytbar) bevispresumtion för ett nyttjande. Det sagda gäller oberoende av i vilket inkomstslag bilförmånen skall beskattas.”

”Sammanfattningsvis kan när dispositions rätt till bil förelegat följande sägas. Den som skall redovisa ev. förmån i inkomstslaget tjänst skall för att undgå förmånsbeskattning visa att bilen inte nyttjats privat. Den som redovisar näringsverksamhet skall för att undgå uttagsbeskattning visa att bilen inte nyttjats i mer än ringa omfattning.”

En jämförelse av båda utlåtanden visar en viss skillnad i uttryckssätt. Frågan om vilken bevisning som krävs har därmed gått från att ”torde inte kunna undvika förmånsbeskattning” till att se presumtionen som ”i praktiken oftast närmast obrytbar”. Ett minimalt utrymme för motbevisning har således lämnats av RSV. Detta kan i sin tur kompareras med Regeringsrättens utslag i Rå 1992 not 191 och Rå 1992 ref 108.¹³² Av rättsfallen kan man dra slutsatsen att situationen att den skattskyldige inte kan motbevisa skattemyndighetens påstående inte föreligger. Om så vore fallet skulle det innebära svåra rättssäkerhetsförluster för den skattskyldige. Detta bekräftas enligt min mening av ovanstående prejudikat.

6.7 Bilförmån, 42 § anv. p 2 KL

Som ovan konstaterats bryter presumptionsregler det ordinarie mönster för bevisbördans placering. Trots att det är fråga om en post på intäktssidan kan skattemyndigheten påföra en skattskyldig bilförmån, beräknat på det sätt som anges i paragrafen, om det bara finns bevis för att den skattskyldige haft förmån av fri bil. Skattemyndigheten framför sin åsikt om rättsläget på följande vis.

”Till saken hör då att värderingsprincipen i ovanstående lagrum bygger på en privat körsträcka om ca 1 500 mil. Kan den skattskyldige bevisa att han inte alls utnyttjat förmånen eller att han utnyttjat förmånen i endast obetydlig omfattning, anses ingen förmån uppstå.”¹³³

”Den omständigheten att en skattskyldig, vars möjligheter att disponera bilen inte varit begränsade, kan bevisa att han för privat bruk kört bilen t.ex. enbart 300 mil, fredar honom således inte från full beskattning. 42 § anv.p. 2 KL och RSV:s rekommendationer rörande bilförmån ger nämligen inte något utrymme för att begränsa förmånsvärdet enbart av det skälet att den skattskyldige frivilligt valt att utnyttja förmånen i begränsad omfattning i förhållande till grundvalen för värderingsprincipen i samma bestämmelse.”¹³⁴

¹³² Se kap. 6.7.2 och 6.8.1 för en ingående analys.

¹³³ Jfr. RSV, ”Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1995 års taxering”, s. 272 f.

¹³⁴ RSV, ”Handledning för taxeringsförfarandet”, 1996, s. 142.

6.7.1 RÅ 80 1:27

En person drev tillsammans med en kompanjon bilverkstad och bilförsäljning i aktiebolagsform. Han hade egen personbil och bolaget hade enligt uppgift inga bilar för privat bruk. En servicebil som saknade baksäte och bakre sidorutor fanns dock. Det förvarades dessutom alltid reservdelar och verktyg i den. Bilarna till försäljning var alla avställda och registrerade på bolaget. Enligt lag fick sådana bilar endast användas för prov- och demonstrationskörning. Regeringsrätten undanröjde den beskattning som underinstanserna beslutat. Regeringsrätten uttalade följande:

”Bengtsson har gjort gällande, att han inte har haft någon bilförmån av bolaget och till stöd härför anfört i huvudsak följande.

Bolaget äger endast en skåpbil, som särskilt inretts för reparationservice av bilar, och därutöver nya och begagnade bilar till försäljning. Skåpbilen är en Volvo Duett av 1962 års modell, som inköptes 1973 för 2 500 kr. Bilen som nu är skrotad, var av den typ som saknade bakre sidorutor. Den användes dagligen som servicebil och för alla slags transporter av reservdelar och dylikt. Bilarna till försäljning är avställda enligt bilregisterkungörelsen. De får enligt denna kungörelse och för bilarna gällande försäkringsvillkor användas endast för prov- och demonstrationskörning. Bengtsson och hans kompanjon har egna bilar för privat bruk.

Taxeringsintendenten har inte bestritt de sålunda lämnade uppgifterna.

Med hänsyn till det anförda kan det inte anses att någon bolagets bil har stått till Bengtssons förfogande för privatkörning. Han skall därför inte beskattas för värde av bilförmån.”

Leidhammar anser att den slutsats Regeringsrätten kom fram till har stöd i departementchefens uttalanden i förarbetena till lagregeln. Är det klarlagt - enligt RSV ”styrkt”- att den skattskyldige inte använt fåmansföretagets bil för privat bruk, skall värde av bilförmån inte påföras. Lagstiftarens ambition var dock att presumtionen skulle träffa själva dispositionsrätten.¹³⁵

Leidhammar menar att när det är fråga om bilar som författningen enligt och enligt försäkringsavtal inte får köras annat än för prov - och demonstrationskörning och de skattskyldiga haft egna bilar för privat bruk är det inte fråga om att värdera den skattskyldiges bevisning vid tillämpningen av presumtionsregeln. I detta fallet gäller det att klarlägga när den skall tillämpas.¹³⁶

Leidhammars förnämnda ställningstagande är intresseväckande vid en närmare analys av Regeringsrättens dom. Granskar man Regeringsrättens domskäl finner man en utförlig beskrivning av vilka fordon som bolaget ägt, hur de har sett ut samt på vilket sätt de använts. Ur domskälen framgår också att det är den skattskyldige som presterat den erforderliga bevisningen. Det är svårt att uppfatta Leidhammars uttalande, ”att det är klarlagt - enligt RSV styrkt”, på något annat

¹³⁵ Leidhammar, 1995, s. 275, Jfr Prop. 1975/76:79, s. 79. Jfr även RSV Dt 1976:35, s. 6.

¹³⁶ Se Leidhammar, 1995, s. 279.

sätt än att det är ett uttryck för vilket beviskrav som fåmansföretagaren behöver uppnå för att motbevisa skattemyndighetens påstående om att företags bil utnyttjats för privat bruk.

Regeringsrätten avslutar sitt resonemang med följande sats.

”Med hänsyn till det anförda kan det inte anses att någon bolagets bil har stått till Bengtssons förfogande för privat körning. Han skall därför inte beskattas för värde av bilförmån.”

Det kan konstateras att Regeringsrättens domskäl inte är särskilt utförliga. Bevisrättsligt kan enligt min mening därmed inget annat yttras än att det inte går att tyda vilket beviskrav som åsyftats fåmansföretagaren. Däremot kan anföras att rättsfallet är ett bra exempel på praxis som visar på vilket sätt den skattskyldige kan undvika förmånsbeskattning.

6.7.2 RÅ 1992 not 191

Omständigheterna i fallet var följande. Ett fåmansföretag ägde två lätta lastbilar. Båda var utrustade för transporter och olämpliga för privatkörning. För beskattningsåret 1986 påfördes de båda huvudaktiägarna bilförmån med 25 200 kronor vardera, eftersom de haft dispositionsmöjlighet till de båda bilarna, vilka garagerades i anslutning till deras bostäder. Målet kom i regeringsrätten att avse endast fråga om arbetsgivaravgifter. Regeringsrätten uttalar här bl.a. följande:

”När det gäller en bil av det slag som är aktuellt i målet - en lätt lastbil som är utrustad för laständamål - kan enbart den omständigheten att ställning som delägare i det bilägande fåmansföretaget innebär faktiskt möjlighet att privat använda bilen inte utgöra grund för bedömning att bilförmån utgått. I Regeringsrätten är det ostridigt att NN inte under utgiftsåret för privat bruk använt den lätta lastbilen varom är fråga. Med hänsyn härtill och med beaktande jämväl av de faktiska omständigheterna i övrigt som antecknats i underinstansernas domar kan mot bolagets bestridande inte anses visat i målet att någon bilförmån utgått från bolaget till NN”

Enligt Grosskopf verkar bevissituation klar i detta fallet. Den skattskyldige har gjort ostridigt att bilen faktiskt inte har utnyttjats för privat bruk. Grosskopf påpekar att en viktig omständighet i detta fallet är att det rör sig om en lätt lastbil utrustad för transporter.¹³⁷ Pahlsson menar att det kan utläsas från fallet att höga krav på bevisningen ställs. Lokutionen ”ostridigt” i domskälen talar för detta.¹³⁸

Grosskopf har tagit ställning i bevisfrågan. Han menar att beviskraven för personbilar blir så höga, att den skattskyldige ”inte når upp till dem annat än i

¹³⁷ Grosskopf, SN 1993, s. 316.

¹³⁸ Pahlsson, ”Riksskatteverkets rekommendationer”, 1995, s. 316.

rena undantagsfall”. I bevishänseende utgör förmodligen dispositionsrätten en presumtion för att en förmån åtnjutits.¹³⁹

RSV menar att presumtionen är mycket stark, i praktiken oftast närmast obrytbar.¹⁴⁰ Även Leidhammar anser att utrymmet för att bryta presumtionen är minimalt. Därutöver anför han att en långt driven schablonisering endast kan brytas om den skattskyldige kan styrka skäl för jämkning. Anledning till detta skärpta beviskrav är att man annars förlorar de förenklingsvinster man vill uppnå. Bevisbördan syftar här med andra ord inte i första hand till att få en korrekt taxering. Den möjligheten saknas alltid mer eller mindre när schabloner är inblandade.¹⁴¹

Av fallet kan fastslås att den skattskyldige gjort ”ostridigt” att han inte utnyttjat förmånen. Uttrycket ”ostridigt” motsvarar enligt min mening ”Helt säkert” på Ekelöfs sannolikhetskala. Regeringsrätten uttalar sig inte om något allmänt beviskrav. Inte heller yttras något om bevisbördans placering. Det saknas därmed tillräcklig motivering för att kunna dra några generella slutsatser.

I sista meningen i domskälen kan emellertid följande läsas.

”Med hänsyn härtill och med beaktande jämväl av de faktiska omständigheterna i övrigt som antecknats i underinstansernas domar kan mot bolagets bestridande inte ansetts visat i målet att någon bilförmån utgått från bolaget till NN”

I jämförelse med vad som tidigare sagts i doktrin kan nedanstående anföras.

Begreppet ”visat” kan enligt min mening ha två betydelser. Med ”visat” kan avses bevisat i en mer oviss bemärkelse. ”Visat” framhäver alltså skattemyndighetens bevisskyldighet.

”Visat” kan dock också eventuellt uppfattas som uttryck för ett högre beviskrav för skattemyndigheten.

”Mot bolagets bestridande” skulle möjligtvis kunna anses antyda att man i ett tidigt stadium överför bevisbördan på den skattskyldige.

Eftersom domskälen inte är så utförliga är det trots allt svårt att precisera Regeringsrättens formuleringar. Och med hänsyn till Regeringsrättens domar mål nr. 7656-1999 och mål nr. 4345-1999 finns anledning att iaktta försiktighet vid tolkningen av ovanstående uttryckssätt. Vissa slutsatser kan likväl dras med hänsyn till det anförda. Oavsett Regeringsrättens domar mål nr. 7656-1999 och mål nr. 4345-1999 bör Regeringsrätten i framtiden, vad gäller

¹³⁹ Se Grosskopf, SN 1993, s. 316.

¹⁴⁰ Se RSV, Dnr 39404-92/200, s. 1.

¹⁴¹ Leidhammar, 1995, s. 269-270, fotnot 123.

inkomsttaxeringen, vara mer klar i val av uttryck som direkt kan kopplas till sannolikhetsskalan.

6.7.3 Regeringsrättens dom mål nr. 7656-1999

En aktieägare och företagsledare i ett fåmansföretag hade möjlighet att privat disponera en bil som företaget ägde. Företagsledaren menade att han inte använt företagets bil privat och att han därför inte skulle bli beskattad för någon bilförmån. För sin privata körning använde han en bil som han ägde privat.

Frågan är om det endast krävs dispositionsrätt för att bli beskattad för bilförmån. Vem bär i så fall bevisbördan för att den anställde använt arbetsgivarens bil i mer än ringa omfattning?

Länsrättens bedömning

Länsrätten i Skåne län menade att det är den anställde som skulle göra sannolikt att han inte hade använt bilen eller att han bara använt den i ringa omfattning. Då den anställde i det här fallet inte gjort detta sannolikt menade länsrätten i Skåne län att han skulle beskattas för bilförmån. Avsaknad av körjournal var enligt länsrätten i Skåne län en stark bidragande orsak till att bilförmånen påfördes.

Kammarrättens bedömning

Av kammarrättens domskäl framgick följande.

”För att en anställd skall kunna beskattas för bilförmån måste man alltså kunna konstatera att han under beskattningsåret har åtnjutit en sådan förmån. Att närmare precisera tidpunkten för beskattningens inträde är däremot allmänt sett förenat med svårigheter (jfr. prop. 1993/94:90 s. 81-82 och SOU 1993:44 s. 264, 266, 267-269, 273-275). Svårigheterna blir uppenbara exempelvis när den anställde har ett bestämmande inflytande över den juridiska person som i egenskap av arbetsgivare tillhandahåller bilen.”

”Som grund för att beskatta Leif A. för bilförmån har skattemyndigheten anfört att han haft möjlighet att använda bolagets bilar för privat bruk samt att han inte genom att förete körjournal eller på annat sätt har förmått visa att han inte utnyttjat möjligheten eller endast gjort det i ringa omfattning. Enligt kammarrättens mening utgör dispositionsrätten till bilarna en stark presumtion för att Leif A. har åtnjutit bilförmån. Enbart dispositionsrätten bör dock inte utlösa beskattning. För att beskattning skall kunna ske bör - mot bakgrund av vad som framgår av utredningen i övrigt och de ovan redovisade uttalandena i förarbetena till regeln I KL - krävas ytterligare någon eller några omständigheter som gör det sannolikt att en förmån har åtnjutits. Någon sådan omständighet har inte åberopats. Till följd av det nu anförda anser kammarrätten att det inte med tillräcklig grad av säkerhet framgår av utredningen att Leif A. har åtnjutit en bilförmån under beskattningsåret. Han skall därför inte beskattas för bilförmån.”

Kammarrätten menade att det inte fanns något rättsligt stöd för att den anställde skulle fört körjournal i en sådan här situation där bilen uteslutande använts i

verksamheten och det således inte varit fråga om att fördela körningen mellan privatkörning och tjänstekörning.¹⁴²

Kammarrätten kom fram till att dispositionsrätten i och för sig utgör ett starkt argument för att den anställde har haft en bilförmån, men ansåg att enbart dispositionsrätten inte kunde leda till beskattning.¹⁴³

För att beskattning skulle ske krävdes, förutom en dispositionsrätt, ytterligare någon eller några omständigheter som gjorde det sannolikt att den anställde utnyttjat företagsbilen privat. I detta fallet hade sådana omständigheter inte åberopats av skattemyndigheten, vilket enligt kammarrätten, gjorde att den anställde inte kunde beskattas för någon bilförmån.

Enligt min mening är det skattemyndigheten som har bevisbördan för att den anställde har använt bilen för privat bruk i mer än ringa omfattning. Även om det är fråga om en presumtion, så innebär inte det att den skattskyldige automatiskt ska ha bevisbördan för att företagsbilen inte utnyttjats privat. En bilförmån är att anse som en intäkt för den skattskyldige. I uppsatsen har konstaterats att huvudregeln i bevisbördehänseende är att skattemyndigheten svarar för intäktssidan medans den skattskyldige svarar för kostnadssidan. Skattemyndigheten bör alltså oavsett presumtionen först visa att det funnits en dispositionsrätt. Skattemyndigheten måste därutöver gå ett steg längre, man måste åberopa andra omständigheter än enbart dispositionsrätten för att nå upp till beviskravet ”sannolikt”. Först då föreligger en presumtion för att den skattskyldige i fråga utnyttjat bilen privat i mer än ringa omfattning.

Till stöd för ett sådant antagande kan man nämna lokutionen:

”Enligt kammarrättens mening utgör dispositionsrätten till bilarna en stark presumtion för att Leif A. har åtnjutit bilförmån. Enbart dispositionsrätten bör dock inte utlösa beskattning. För att beskattning skall kunna ske bör - mot bakgrund av vad som framgår av utredningen i övrigt och de ovan redovisade uttalandena i förarbetena till regeln i KL - krävas ytterligare någon eller några omständigheter som gör det sannolikt att en förmån har åtnjutits.”

¹⁴² Jfr kammarrättens dom i Sundsvall 1999-03-10, mål nr 1608-1997. Domen visar hur viktig körjournalen är som bevis för att någon privat körning inte har ägt rum med en tjänstebil. En tillförlitlig körjournal måste föras både löpande och detaljerat. Utöver bilens mätarställning vid årets början och slut måste körjournalen - för varje tjänstekörning - även visa datum, besökt person eller företag, antalet kilometer samt mätarställningen vid varje tjänsteresas början och slut.

¹⁴³ Jfr kammarättens dom i Stockholm 2000-02-20, mål nr 9276-1997. Omständigheterna i fallet var följande. S var delägare och anställd i ett aktiebolag som bedrev måleriverksamhet. Bolaget hade en lätt lastbil som företagsbil. Bilen stod normalt uppställd hos bolaget. Vid vissa tillfällen hade S dock tagit med sig bilen till bostaden för att därifrån kunna åka direkt ut på tjänsteärenden. Skattemyndigheten ansåg att S hade använt bilen för resor till och från arbetet. Eftersom sådana resor är privata blev S påförd en bilförmån. Kammarrätten menade att enbart den omständigheten att S i egenskap av företagsledare i bolaget skulle kunna använt bilen privat (dispositionsrätt) inte kan ligga till grund för att påföra en bilförmån. Rätten avslog därför överklagandet.

Enligt RSV var det den skattskyldige som skulle bära bevisbördan för att han inte alls använt bilen eller bara använt den i ringa omfattning.

Kammarrättsdomen har förlorat sitt prejudikatvärde eftersom Regeringsrätten har avgjort frågan.

Regeringsrättens domslut

Frågan i målet var vilken betydelse som skulle tillmätas det förhållandet att den skattskyldige har haft möjlighet att för privat bruk disponera en bil som tillhörde hans arbetsgivare eller, när det var fråga om skattskyldig som var näringsidkare, en bil som utgjorde en tillgång i hans verksamhet.

RSV menade att dispositionsrätten utgjorde en mycket stark bevispresumtion för ett privat nyttjande. Om skattemyndigheten visat detta, skall bevisbördan gå över på den skattskyldige. Denne måste därmed för att undgå förmånsbeskattning prestera bevisning om att bilen inte använts privat alls eller använts endast i ringa omfattning. RSV medgav att det räckte att den skattskyldige gjort sannolikt detta förhållande genom t.ex. en löpande förd körjournal. Sådan bevisning har inte åberopats.

Leif A bestred bifall till RSV:s överklagande och åberopade RÅ 1992 not. 191. Det faktum att en företagsledare i ett fåmansföretag haft dispositionsrätt innebar i sig inte att skattemyndigheten gjort sannolikt att han åtnjutit bilförmån. Skattemyndigheten skulle gjort gällande ytterligare någon eller några omständigheter. Detta har inte gjorts.

Regeringsrätten konstaterade att det fanns en huvudprincip vid inkomstbeskattningen som visade att det allmänna hade bevisbördan för intäktssidan. Sedan anfördes följande.

”En tillämpning av denna princip inom området för bilförmånsbeskattning skulle innebära att beskattning av en sådan förmån skall äga rum endast under förutsättning att det har gjorts sannolikt att privatkörning har förekommit i mer än ringa omfattning.

Den angivna principen kan emellertid inte alltid upprätthållas fullt ut. För att beskattningsreglerna skall fungera ändamålsenligt och för att kraven på likformighet och rättvisa vid taxeringen skall tillgodoses kan det vara nödvändigt att modifiera principen. Ett område där en sådan modifiering visat sig erforderlig är just beskattningen av bilförmåner. Svårigheterna för någon annan än den skattskyldige själv att utreda den faktiska körsträckan föranledde under lång tid tillämpning av presumtionsregler som innebar bl.a. att en skattskyldig som haft möjlighet att disponera den aktuella bilen för privat bruk skulle anses ha kört den privat ett antal mil om han inte kunde göra sannolikt att körsträckan varit mindre. ... Sedan värderingen av bilförmåner med verkan fr.o.m. 1988 års taxering schabloniserats i än högre grad än tidigare och därmed i princip gjorts oberoende av privatkörningens omfattning i det enskilda fallet, innehåller lagtexten inte längre någon motsvarighet till de tidigare tillämpade presumtionsreglerna.

.... En huvudfråga i målet är om det vid prövningen av om skattepliktig förmån föreligger finns fog för att - liksom tidigare vid själva förmånsvärderingen - tillämpa någon form av

presumtionsregel. Frågan är närmare bestämt vilken betydelse som i detta sammanhang skall tillmätas det förhållandet att den skattskyldige har haft möjlighet att för privat bruk disponera en bil som tillhör hans arbetsgivare eller, när det är fråga om en skattskyldig som är näringsidkare, en bil som utgör tillgång i hans näringsverksamhet. Som tidigare berörts utgör dispositionsrätten inte i sig tillräcklig grund för beskattning. Detta hindrar dock inte att den kan tillmätas särskild betydelse när det gäller att fastställa om skatteplikt inträtt eller ej.

RSV har i målet hävdad att dispositionsrätten utgör grund för en stark presumtion för privatkörning har förekommit i den omfattning som fordras för skatteplikt. Ett viktigt argument för denna ståndpunkt är naturligtvis att den skattskyldige normalt är den ende som har möjlighet att prestera erforderlig utredning om privatkörningens omfattning eller i varje fall den som har de klart bästa möjligheterna att göra detta. Om bevisbördan med avseende på förutsättningarna för beskattning skulle ligga odelad på det allmänna i enlighet med den förut angivna huvudprincipen, kan det förutses att utredningssvårigheterna i många fall skulle bli oöverstigliga och förmånsbeskattning därmed utebli även när en sådan beskattning materiellt sett skulle vara befogad.

Med hänsyn till det senast anförda delar Regeringsrätten uppfattningen att det är nödvändigt att inom området för beskattning av bilförmån tillämpa en presumtion av det antydda slaget. Det allmänna skall visserligen ha bevisbördan såvitt gäller den grundläggande förutsättningen att dispositionsrätt förelegat (en annan sak är att förekomsten av en dispositionsrätt kan framstå som i det närmaste självklar i de fall då det är fråga om en bil som ingår i den skattskyldiges egen näringsverksamhet eller tillhör ett företag i vilket den skattskyldige är anställd och har bestämmande inflytande). Om det emellertid har gjorts sannolikt att den skattskyldige har haft dispositionsrätt, bör en presumtion gälla som innebär att bilen skall anses ha använts för privatkörning i mer än ringa omfattning om inte den skattskyldige kan göra sannolikt att den använts endast i ringa omfattning eller inte alls. Förekomsten av dispositionsrätt medför alltså en omkastning av bevisbördan.

Skattepliktig bilförmån skall alltså anses föreligga om inte presumtionen bryts genom att det görs sannolikt att privatkörning inte har förekommit i den omfattning som fordras för beskattning. Ett bevismedel som ligger nära till hands är en noggrant förd körjournal. Även många andra omständigheter kan naturligtvis vara av betydelse i sammanhanget. Det kan exempelvis ha förelegat direkta hinder mot att använda bilen under delar av beskattningsåret. Vidare finns det skäl att beakta vilket slags bil det har varit fråga om, bilens utrustning, sättet för dess användning och omfattningen i stort av den yrkesmässiga körningen. Till övriga omständigheter som kan ha betydelse vid sannolikhetsbedömningen hör förekomsten av ett eller flera andra motorfordon i den skattskyldiges eller hans familjemedlemmars privata ägo, antalet körkortsinnehavare inom familjen samt den skattskyldiges eller hans familjemedlemmarnas behov eller avsaknad av behov av att använda bil till och från arbetsplatsen.”

Efter detta mycket utförliga bevisrättsliga resonemang fann Regeringsrätten vid en samlad bedömning att det framstod som ”troligt” att de aktuella bilarna inte hade använts under år 1996 för privat bruk i någon mer betydande omfattning. Leif A hade dock ändå enligt Regeringsrätten inte kunnat prestera en bevisning som gjorde det ”sannolikt” att privatkörningen hade haft den ringa omfattning som fordras för att skattepliktig bilförmån inte skulle anses föreligga. Leif A påfördes därmed bilförmån.

6.7.4 Regeringsrättens dom mål nr. 4345-1999

En rörmokare använde en lätt lastbil i sitt fåmansbolag. Skattemyndigheten ville påföra honom en bilförmån. Rörmokaren anförde bland annat följande. Lastbilen var inte lämpad att användas för privat bruk. Lastutrymmet var fast inrett för

verksamheten. I lastbilen förvarades konstant hela hans verkstadsutrustning, arbetsbänk, gastuber m.m. Därutöver anförde han att det endast fanns plats för två personer och att lastbilen var smutsig och sliten. Eftersom han inte alls använde lastbilen för privat körning upprättade han inte någon körjournal. För privat bruk använde rörmokaren en annan bil och en motorcykel.

Länsrättens bedömning

Länsrätten i Älvsborgs län ansåg att någon bilförmån inte skulle påföras då den skattskyldige enligt egen uppgift, inte använt den lätta lastbilen privat utan en annan bil och en motorcykel. Någon körjournal hade inte förts men var inte heller nödvändigt då ingen privat användning hade förekommit.

Kammarrättens bedömning

Av kammarrättens domskäl framgick följande.

”Av utredningen i målet framgår att Sören T. fritt kunnat disponera lastbilen för privatkörning. Det föreligger då en presumtion för att bilen använts för privat bruk i mer än ringa omfattning. Det ankommer därför på Sören T. att göra sannolikt att så inte varit fallet för att någon förmånsbeskattning inte skall ske. Sören T. har vare sig genom körjournal eller annan tillförlitlig utredning gjort sannolikt att han under 1994 använt den aktuella bilen i sådan ringa omfattning att han skall undgå att påföras bilförmån. Vad han anfört om bilens beskaffenhet och att han innehar andra fordon föranleder ingen annan bedömning. Värde av bilförmån skall därför påföras Sören T.”

Den skattskyldige hade fritt kunnat disponera lastbilen för privat körning. Då föreligger det en presumtion för att bilen även använts privat i mer än ringa omfattning. Bevisbördan för att så inte varit fallet ligger på den skattskyldige. Han har inte med körjournal eller på annat sätt kunnat göra sannolikt att bilen inte hade utnyttjats för privat bruk. På grund av detta påfördes en bilförmån.

Ur bevisrättslig synvinkel är rättsfallet tilldragande eftersom det innehåller bevisrättsliga ställningstaganden gällande fåmansföretag. Följande uttrycksätt talar enligt min mening för att rätten ansåg att skattemyndigheten i detta fallet fullgjort sin bevisskyldighet, dvs gjort sannolikt enbart en dispositions- rätt.

”Den skattskyldige har fritt kunnat disponera lastbilen för privat körning.”

Även de nästföljande meningarna är intressanta,

”Det föreligger då en presumtion för att bilen använts för privat bruk i mer än ringa omfattning. Det ankommer därför på Sören T. att göra sannolikt att han under 1994 använt den aktuella bilen i sådan ringa omfattning att han skall undgå att påföras bilförmån. Vad han anfört om bilens beskaffenhet och att han innehar andra fordon föranleder ingen annan bedömning.”

Av ovanstående domskäl kan utläsas att bevisbördan placerats på den skattskyldige. En annan spännande aspekt av avgörandet är ställnings- tagandet till den skattskyldiges beviskrav. Trots att det är fråga om ett fåmansföretag och en fåmansföretagsdelägare anser kammarrätten att beviskravet bör ligga på ”sannolikt”. Detta kan jämföras med vad som tidigare anförts om ett högre beviskrav för fåmansföretagare.

Även denna kammarrättsdom har förlorat sitt prejudikatvärde. Regerings- rätten har avgjort frågan.

Regeringsrättens domskäl

Regeringsrättens motivering är nästan identisk med den som framförts i mål nr. 7656-1999. I detta fallet påförs dock inte bilförmån. Följande motivering kan läsas.

”Sören Tilly har uppgett att han under 1994 inte alls använt den bil som målet gäller för privat bruk. Han har inte fört någon körjournal. Bilen, som är registrerad som en lätt lastbil, har enligt honom varit arbetsredskap i en mycket specialiserad verksamhet. Av utredningen som förebragts framgår också att det visserligen funnits plats för en passagerare bredvid förarplatsen men att utrymmet i övrigt varit upptaget av fast inredning för VVS-verksamheten och annan tyngande utrustning för denna verksamhet. Han har uppgett att bilen under året körts 3 000 - 4 000 mil i yrkesverksamheten och att den på grund av användningen varit sliten och smutsig. Vidare har han uppgett att han för privat bruk ägt två motorcyklar och tillsammans med sin sambo en personbil av märket Audi.

Vid en sammantagen bedömning av vad som förekommit i målet - och då inte minst de uppgifter som lämnats om bilen, dess skick och sättet för dess användning - finner Regeringsrätten att Sören Tilly har gjort sannolikt att han under år 1994 inte har använt bilen i fråga i sådan omfattning som fordras för att skattepliktig bilförmån skall anses föreligga.”

6.8 Kostförmån

Principerna för beskattning av bilförmån gäller även beskattning av kostförmån. Kan den skattskyldige bevisa att han inte alls utnyttjat en sådan förmån skall någon beskattning inte ske medan full beskattning skall ske enligt 42 § anv. p 3, KL (61 kap. 3 § IL) om förmånen utnyttjats.¹⁴⁴

Antonson menar att fåmansföretagare löper större risk att få värdet av kostförmånen jämkat till ett högre värde vid inkomsttaxeringen. Detta gäller särskilt om de ofta kostar på sig lite lyxigare måltider än sådana som schablonen avser.¹⁴⁵

6.8.1 Rå 1992 ref 108

¹⁴⁴ RSV, ”Handledning för taxeringsförfarandet”, 1996, s. 143.

¹⁴⁵ Antonson, 1999, s. 313-314.

Arbetstagaren Inger A. hade haft förmån av fri kost från sin arbetsgivare. Inger A. upptog inte i sin deklaration vid 1986 års inkomsttaxering något belopp i inkomstslaget tjänst för förmån av fri kost. Länsskattemyndigheten yrkade att Inger A. skulle påföras värde av kostförmån. I besvär hos Regeringsrätten yrkade Inger A. att hon inte skulle påföras förmån av fri kost. Till stöd för sin talan anförde hon att hon inte kunde utnyttja fri kost på grund av att hon var vegetarian och arbetsgivaren endast kunde erbjuda husmanskost.

Regeringsrätten anförde följande.

”Vad som förekommit i målet ger anledning till antagande att Inger A. i sin anställning haft möjlighet att erhålla fri kost bestående av ett mål per arbetsdag. Det är emellertid ostridigt att hon inte utnyttjat denna möjlighet. Under sådana förhållanden föreligger inte grund för att beskatta henne för kostförmån.”

Rättsfallet är intressant. Tjernberg anser att rättsfallet ställer krav på ett faktiskt utnyttjande eller ett avhändande till förmån för annan.¹⁴⁶ Pelin tycker att Regeringsrättens ställningstagande torde omfatta även andra förmåner. Han tar dock inte upp exempel på vilka förmåner det kan vara.¹⁴⁷ Rabe är av samma uppfattning som Pelin men exemplifierar därutöver sitt ställningstagande. Han menar att rättsfallet kan tillämpas på bilförmåner.¹⁴⁸ Pahlsson uttrycker att det ställs höga krav på bevisningen eftersom det i domskälen konstaterats att det är ”ostridigt” att något privat utnyttjande inte skett.¹⁴⁹

6.9 Bostadsförmån

Bestämmelsen om bostadsförmån skiljer sig från övrigt redovisad förmånsbeskattning. Här anges inte något om bevisbördans placering. Som tidigare påpekats har det i praxis slagits fast att utgångspunkten är att den som har lättast att prestera bevisning också skall ta på sig det ansvaret. Detta har lett till en huvudregel av innebörd att vid den årliga taxeringen det allmänna anses bära risken i fråga om fakta som är relevanta för intäktssidan, medan den skattskyldige anses bära risken i fråga om fakta som är relevanta för avdragssidan.¹⁵⁰ Nedan redovisade kammarrättsavgörande avser bostadsförmån i inkomstslaget näringsverksamhet. Liknande bedömning torde enligt Antonson kunna göras för anställda.¹⁵¹

¹⁴⁶ Tjernberg, ”Fåmansaktiebolag”, 1999, s. 191.

¹⁴⁷ Pelin, ”Svensk intern och internationell skatterätt”, 1997, s. 235.

¹⁴⁸ Rabe, SN 1993, s. 296.

¹⁴⁹ Pahlsson, ”Riksskatteverkets rekommendationer”, 1995, s. 316.

¹⁵⁰ RSV, ”Handledning för taxeringsförfarandet”, 1996, s. 141.

¹⁵¹ Antonson, 1999, s. 324.

6.9.1 Kammarrätten i Sundsvall mål nr 610-1996

Elisabeth S. redovisade inkomst av passiv näringsverksamhet avseende uthyrning av en bostadslägenhet i Visby. Lägenheten hade stått till Elisabeth S:s disposition under större delen av beskattningsåret. Skattemyndigheten ansåg därför att Elisabeth S. skulle uttagsbeskattas i inkomstslaget närings- verksamhet för bostadsförmån.

S uppgav dock att varken hon eller någon närstående hade utnyttjat lägenheten för bostadsändamål. Till stöd för detta åberopade S ett intyg.

Länsrättens bedömning

Länsrätten ansåg att hela fastigheten stod till Elisabeth S:s disposition även om hon uppgivit att hon inte utnyttjat någon del av fastigheten för bostadsändamål. Vid en sammantagen bedömning ansåg länsrätten att skattemyndighetens beräknade förmånsvärde inte var för högt.

Kammarrättens bedömning

Av kammarrättens domskäl framgick bl.a. följande.

”I ”Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1993 års taxering” anges i avsnitt 7.4.2 (sid. 461) följande. ”Om fastighetsägaren själv disponerar en lägenhet i fastighet som används för uthyrning, bör hyresvärdet för denna lägenhet i regel tas upp till samma belopp som motsvaras av vad som erhållits för likvärdig till utomstående uthyrd lägenhet i samma fastighet, inklusive förekommande hyrestilllägg.” Det återgivna uttalandet skulle kunna tyda på att redan själva dispositionsrätten skall utlösa beskattning. I avsnitt 7.4.5.2 (sid 484) i samma handledning anför emellertid följande. ”Om ägaren själv bebod fastigheten skall han beskattas för bostadsförmån. Om annan person hyresfritt disponerar bostad eller lokal i fastigheten skall värde av detta nyttjande tas upp som intäkt av fastigheten.” Det senare leder till att för att uttagsbeskattning skall ske krävs att lägenheten rent faktiskt disponeras av fastighetsägaren på något sätt. Att en fastighetsägare har en outhyrd lägenhet, som i och för sig skulle kunna nyttjas av honom, är då inte tillräckligt skäl för uttagsbeskattning. För att sådan beskattning skall kunna ske krävs att skattemyndigheten i vart fall kan göra sannolikt att fastighetsägaren på ett eller annat sätt utnyttjat lägenheten. Å andra sidan kan inte enbart den omständigheten att en lägenhet stått oanvänd medföra att beskattning inte skall ske. Om lägenheten är avsedd för fastighetsägarens disposition bör beskattning kunna ske även om lägenheten under viss tid inte används.”

”Elisabeth S. har i målet obestritt uppgivit att hon under 1992 inte utnyttjat den i målet aktuella bostadslägenheten samt att hon under året försökt hyra ut den. Dessa förhållanden vinner även stöd av åberopade intyg. Vidare framgår av handlingarna i målet att fastigheten varit till försäljning genom mäklare sedan juli 1990. Vid angivna förhållanden finner

kammarrätten inte visat att bostadslägenheten stått till Elisabeth S. personliga disposition på sådant sätt att det varit befogat att påföra henne bostadsförmånsvärde.”

Bevisrättsligt kan anföras att det ur domskälen framgår vem som har bevisbördan och vilket beviskrav som gäller. Följande mening kan sägas illustrera detta.

”Att en fastighetsägare har en outhyrd lägenhet, som i och för sig skulle kunna nyttjas av honom, är då inte tillräckligt skäl för uttagsbeskattning. För att sådan beskattning skall kunna ske krävs att skattemyndigheten i vart fall kan göra sannolikt att fastighetsägaren på ett eller annat sätt utnyttjat lägenheten.”

Ur bevisrättslig synvinkel är kammarrättsavgörandet intressant även om det inte gäller fåmansföretag. Domstolens resonemang är klart och tydligt. Det är lätt att dra slutsatsen att bevisbördan har placerats på skattemyndigheten och att beviskravet satts till ”sannolikt”. Visserligen kan det förhållandet att man i domskälens slutsentens uttrycker att skattemyndigheten inte ”visat” att lägenheten stått till Elisabeth S. personliga disposition ge intryck av att beviskravet höjts ytterligare ett steg. Men så som jag tolkat meningen syftar kammarrätten tillbaka på det som man konstaterat tidigare, dvs att skattemyndigheten har bevisbördan för att värde av bostadsförmån utgått och att man genom presterad utredning inte kommit upp till beviskravet ”sannolikt”.¹⁵²

6.9.2 Rå 1987 ref 173

Karin Å ägde en jordbruksfastighet. I sina självdeklarationer till 1982 och 1983 års taxeringar redovisade Karin Å inte något bostadsförmånsvärde för fastigheten. Hon uppgav vid 1982 års taxering att hon inte utnyttjat bostaden och att mangårdsbyggnaden, som uppförts på 1800-talet, till följd av eftersatt underhåll var i sådant skick att den knappast kunde användas som bostad. Vid 1983 års taxering uppgav Karin Å att hon på grund av ålder och sjukdom inte kunnat utnyttja bostaden under beskattningsåret. Taxeringsnämnden påförde Karin Å värde av bostadsförmån.

Regeringsrätten konstaterade bl.a. följande:

”Av handlingarna i målet framgår att bostadsbyggnaden på fastigheten är i dåligt skick med eftersatt underhåll och låg standard. Fastighetstaxeringsmyndigheterna har med hänsyn till härtill åsatt bostadsbyggnaden ett betydligt lägre värde än vad annars bort ske.

¹⁵² Jfr kammarrättens dom i Stockholm mål nr. 1358-1998. Här framgick att M var företagsleare i ett fåmansföretag. Bolaget ägde två lägenheter i Spanien, vilka enligt M inköpts för att hyras ut till anställda och andra. Skattemyndigheten eftertaxerade M för löneförmån i form av semesterbostad i utlandet. Frågan i målet var när en förmån ansågs åtnjuten. Av kammarrättens domskäl framgick bl.a. följande. ”M... har såsom företagsledare i... Haft dispositionsrätt till bolagets lägenheter i Spanien. Denna dispositionsrätt till semesterbostad i utlandet är skattepliktig förmån. Det framgår inte att han varit förhindrad att utnyttja lägenheterna.” Jag anser att kammarrätten tagit ställning till frågan om när en förmån anses åtnjuten. Detta görs dock utan någon närmare förklaring. Kammarrätten yttrar inte något om bevisföringen i taxeringsförfarandet. Man uttalar inte heller hur högt beviskravet är eller på vilket sätt bevisbördan fördelats mellan den skattskyldige och skattemyndigheten. Ur bevisrättslig synvinkel är därför kammarrättsavgörandet inte särskilt intressant.

Bostadsförmånsvärdet har till följd härav också blivit i motsvarande mån lägre. Det har inte visats att byggnaden under beskattningsåren inte varit beboelig eller att förhållanden eljest varit sådana att ett ännu lägre förmånsvärde skall bestämmas. Den omständigheten att Karin Å på grund av sjukdom inte själv kunnat utnyttja bostaden medför inte att hon kan undgå att beskattas för värdet av denna.”

RSV har kommenterat rättsfallet. RSV uttrycker att schabloniseringstanken drivits så långt att inte ens den omständigheten att den skattskyldige t.ex på grund av sjukdom inte själv kunnat disponera bostaden utgör tillräckligt skäl för att underlåta förmånsbeskattning.¹⁵³

Rättsfallet gäller inte fåmansföretag men är enligt min mening ändå bevisrättsligt stimulerande om jämförelse görs med vad RSV framhållit. Det kan fastslås att åberopande av sjukdom inte utgör tillräcklig grund för att undvika förmånsbeskattning. Prejudikatet är dock gammalt och det utfärdades före skattereformen som genomfördes 1991. Detta medför att man antagligen inte kan tillmäta det någon större betydelse som rättskälla. Beaktar man de prejudikat som utfärdats efter skattereformen hade utgången med all sannolikhet blivit en annan om samma omständigheter prövats idag.

7. Slutsatser

Problematiken vid taxering av fåmansföretagarnas förmåner har varit omdiskuterad i doktrinen. Diskussionen har till övervägande del inriktats på frågan om dispositionsrätten eller det faktiska utnyttjandet (åtnjutandet) av en förmån skall utlösa beskattning. Gäverth, Tjernberg och Pålsson anser att det inte går att beskatta dispositionsrätten till en förmån enligt allmänna regler. Hänvisning görs till lag, praxis och förarbeten. Av rättskällorna framgår att det är det faktiska utnyttjandet av en förmån som skall beskattas. Jag håller med Tjernberg, Pålsson och Gäverth att det är ”åtnjutandet” av en förmån som skall beskattas.

Gäverths alternativa tolkning av begreppet ”åtnjuta” kan ifrågasättas. Bergström har analyserat Regeringsrättens tolkningsprinciper. Efter en genomgång av 1990-talets rättspraxis kommer Bergström fram till att Regeringsrätten är mindre benägen att tolka regler extensivt eller inskränkande med stöd av förarbeten. Med tanke på det anförda är det inte troligt att Regeringsrätten är villig att tolka begreppet ”åtnjuta” extensivt.

I Regeringsrättens domar mål nr. 7656-1999 och mål nr. 4345-1999 har ovanstående slutsatser bestyrkts genom följande lokutioner.

”De nu berörda bestämmelserna får anses innebära att en anställd skall beskattas för bilförmån endast under förutsättning att arbetsgivarens bil har använts för privat bruk.

¹⁵³ RSV, ”Handledning för taxeringsförfarandet”, 1996, s. 143.

Redan möjligheten att disponera bilen för ett sådant ändamål grundar således inte skatteplikt.”

”De nu berörda bestämmelserna får anses innebära att en näringsidkare skall beskattas för bilförmån endast under förutsättning att den till näringsverksamheten hörande bilen har använts för privat bruk. Redan möjligheten att disponera bilen för ett sådant ändamål grundar således inte skatteplikt.”

I prop.1999/2000:15 uttalas att det är dispositionsrätten och inte det faktiska utnyttjandet som ligger till grund för förmånsvärdet. Precis som Tjernberg finner jag att uttalandet är uppseendeväckande och att det inte skall tillmätas någon större betydelse eftersom det inte författats i anslutning till ett laggenomförande utan är en kommentar av gällande rättsläge.

Peczenik menar att domstolarna kan avvika från en *bör*-källa genom att påvisa starka motskäl. Som exempel på starka motskäl tar han upp syftet med lagen eller lagens ordalydelse. Tjernberg, Pålsson och Gäverth har påpekat att lagens ordalydelse medför en beskattning av själva ”åtnjutandet” av en förmån. Konsekvensen av de doktrinella uttalandena och Peczeniks teori är att Regeringsrätten i praktiken har möjlighet att bortse från uttalandet som gjorts i prop. 1999/2000:15. Det finns alltså tillräckligt starka motskäl för att kunna frångå propositionen.

Regeringsrätten har i sina senaste utslag mål nr. 7656-1999 och mål nr. 4345-1999 valt att inte kommentera uttalandet i prop. 1999:2000:15. Enligt min mening är detta ytterligare ett bevis på att yttrandet inte skall tillmätas någon betydelse. Därmed kan också fastslås - precis som Tjernberg tidigare hävdad - att regeringen med största sannolikhet förväxlat sakfrågor med bevisfrågor.

Enligt prop. 1999/2000:2 har regeringen varit restriktiv med att föreslå materiella ändringar i inkomstskattelagen. Här förklaras att om det inte står att en ändring är avsedd, skall läsaren utgå ifrån att avsikten är att bestämmelsen inte skall ändras. Vad gäller taxering av fåmansföretagarna har tidigare konstaterats att rättsläget inte förändras vid tillämpning av IL. Det kan dock enligt min mening ändå föras en allmän diskussion om det verkligen hjälper att regeringen klargjort att avsikten inte är att ändra en bestämmelse materiellt om ordalydelsen ändå blir en annan. Bergström menar att förarbetenas betydelse på senare år har minskat. Av praxis framgår nu att klara förarbetsuttalanden inte beaktas av Regeringsrätten, antingen om de står i strid med en regels ordalydelse objektivt tolkad, eller om uttalandet visserligen är förenligt med ordalydelsen, men står i strid med lagregelns eller den aktuella lagstiftningens allmänna syfte. Skulle ordalydelsen av en bestämmelse bli en annan än vad som menats skulle detta i praktiken innebära att regeringens utlåtande inte får den effekt som regeringen avsett.

Efter att ha avgjort det materiella rättsläget övergår Regeringsrätten i mål nr. 7656-1999 och mål nr. 4345-1999 till att föra ett mycket detaljerat bevisrättsligt resonemang. Argumenteringen inriktas mot bevisbördans placering och

beviskravet för skattemyndigheten och fåmansföretagaren. Därmed kan sammanfattningsvis fastställas att frågan om fåmansföretagaren rent teoretiskt haft möjlighet (dispositions rätt) att för eget bruk utnyttja en förmån eller om det krävs ett faktiskt eget nyttjande (åtnjutande) är till sin natur mer av en bevisfråga än en sakfråga.

Lagstiftaren har överlåtit åt domstolarna att skapa bevisbörderegler. I Regeringsrättens prejudikat (exklusive Regeringsrättens domar mål nr. 7656-1999 och mål nr. 4345-1999) har det varit svårt att utläsa något om bevisbördans placering och tillämpligt beviskrav. Petréns ställningstagande att Regeringsrätten ovilligt binder sig vid principer som kan skapa olägenheter i framtiden har jag förståelse för. Detta bör dock inte hindra domstolen från att i framtiden lämna mer ordentliga motiveringar. En annan sak är att domstolen inte behöver uttala sig mer än vad som gäller i det specifika målet.

Genom Regeringsrättens avgöranden mål nr. 7656-1999 och mål nr. 4345-1999 kan Petréns, Leidhammars och Ragnemalms kritik mot domstolens klena motiveringar till viss del avfärdas. Frågan är dock om detta är en ihållande trend och om samma utförliga resonemang skulle föras vid utslag gällande andra förmåner.

Bevisbördereglerna kan, som Leidhammar påpekar, ha en handlings- dirigerande funktion. Sanktionsprincipen medverkar till att de skattskyldiga lämnar korrekta uppgifter i deklarationen. Det är av fundamental betydelse att taxeringarna överensstämmer med det materiella rättsläget och inte blir för höga. Rättvis principen talar därmed för att bevisbördan bör placeras på skattemyndigheten vid förmånsbeskattning. Regeringsrättens domar mål nr. 7656-1999 och mål nr. 4345-1999 har bekräftat detta.

Uppsatsen avslöjar att man i praxis utgått från att den part som lättast har haft att ta fram bevisning också skall ta på sig det ansvaret. Det är lättare för skattemyndigheten att bevisa att den skattskyldige har haft en intäkt än det är för den skattskyldige att visa att så inte är fallet. När det gäller kostnader har bevisbördan placerats på den skattskyldige. Därmed kan konstateras att huvudregeln i bevisbördehänseende vid inkomsttaxering är att skattemyndigheten svarar för intäktssidan medans den skattskyldige svarar för kostnadssidan. En förmån är en intäkt. Utgångspunkten är således att bevisbördan ligger på skattemyndigheten.

Regeringsrätten har i de undersökta prejudikaten (inklusive Regeringsrättens domar mål nr. 7656-1999 och mål nr. 4345-1999) inte tillämpat överviktsprincipen. Vid förmånsbeskattning är det befogat att kräva en bevisning som går utöver minsta sannolikhetsövertikt. Detta på grund av de kontrollsvårigheter som föreligger. Genom att inte tillämpa överviktsprincipen

minimerar domstolen risken för att obefogade påståenden läggs till grund för domslutet.

Sammantaget anser jag att den avvägning som har gjorts av bevisbördans placering är korrekt och väl genomtänkt.

Den praxis som tar upp något om beviskravet (exklusive Regeringsrättens domar mål nr. 7656-1999 och mål nr. 4345-1999) är vagt formulerad och någon homogen definition av beviskravet är svår att finna. En skör modell kan dock spåras i vad man kan kalla ”normalt” beviskrav vid den ordinarie taxeringen. Kompletteras denna modell med vad som framgått av doktrin blir det lättare att observera en klar linje i beviskravet. Så som jag uppfattat det är utgångspunkten vid den ordinarie taxeringen att beviskravet ”sannolikt” gäller både för skattemyndigheten och den skattskyldige. Varför man valt att tillämpa beviskravet ”sannolikt” är osäkert. I den praxis (inklusive Regeringsrättens domar mål nr. 7656-1999 och mål nr. 4345-1999) som analyserats saknas en avvägning mellan effektivitets- och rättssäkerhetskrav. En sådan avpassning skulle lättare kunna visa varför man använder sig utav beviskravet ”sannolikt”.

När det gäller fall då taxeringen nästan helt grundas på uppgifter från tredje man kan det diskuteras om inte beviskravet för skattemyndigheten är för lågt. Skattemyndigheten har idag ett stort antal uppgifter om de skattskyldigas förhållanden lagrade i egna register och därtill information om deras inkomst- och förmögenhetsförhållanden genom kontrolluppgifter från arbetsgivare, banker m.fl. Det är väl känt att dessa kontrolluppgifter är tillförlitliga. Skattemyndigheten har därmed mycket stora möjligheter att på olika sätt kräva och få in kontrolluppgifter från företag och arbetsgivare banker m. fl. Skattemyndigheten har med andra ord i dagens läge ett mycket bättre underlag för sina taxeringsbeslut än vad man hade då praxis för beviskraven i taxeringsmålen utformades. Detta skulle i sin tur möjligtvis anses kunna medföra ett behov av högre beviskrav för skattemyndigheten. Frågan är om ett sådant resonemang också skulle kunna tillämpas när fåmansföretag lämnar kontrolluppgifter till skattemyndigheten. Det som talar mot en sådan tankegång är att kontrolluppgiften lämnas av arbetsgivaren. I praktiken är det alltså fåmansföretaget som lämnar uppgiften. Här är det rimligt att ta hänsyn till att det egentligen inte föreligger något verkligt tvåpartsförhållande mellan fåmansföretaget och företagsledaren. Det som å andra sidan talar för den ovanstående argumentationen är att kontrolluppgiften enligt 2 § skattebrottslagen lämnas under straffansvar (skattebrott). Kontrolluppgiften borde därmed vara tillförlitlig även i fåmansföretagsfallen.

I doktrin och i tidigare lagstiftning har det hävdats att avsaknaden av ett verkligt tvåpartsförhållande medför att ett högre beviskrav ställs på fåmansföretagarna. Frågan som jag försökt utreda är vilket bevisläge som åsyftats. En jämförelse av rättsfallen Rå 1992 not 191 och Rå 1992 ref 108 skulle kunna ge oss en viss vägledning. Det finns vissa likheter mellan fallen. I båda fallen kom

Regeringsrätten fram till att det var ”ostridigt” att den skattskyldige inte utnyttjat förmånen. Skillnaden är att RÅ 1992 not 191 gällde biförmån till fåmansföretagare och RÅ 1992 ref 108 gällde förmån av fri kost till en ”vanligt” anställd. Att man i båda avgörandena fann det ”ostridigt” att den skattskyldige inte utnyttjat förmånen skulle rent allmänt kunna tala för att ett högt beviskrav ställs i detta sammanhang. Uttalandena har dock gjorts i en bedömning där man vägt samman all bevisning som den skattskyldige har lagt fram. I båda fallen har den skattskyldige presterat en bevisning som gjort det ”ostridigt” att han inte utnyttjat förmånen. Rent bevisrättsligt visar prejudikaten inget annat än just detta.

Att i Regeringsrättens praxis (exklusive Regeringsrättens domar mål nr. 7656-1999 och mål nr. 4345-1999) finna någon enhetlig benämning på beviskravet för fåmansföretagare har varit prövande. Utredningen visar att även om ett högre beviskrav ställs på fåmansföretagare så har detta inte kommit till uttryck genom någon klar markering i prejudikaten. De vägledande avgöranden som finns att tillgå och analyserats är klen motiverade, domstolen uttalar sig varken om beviskravet gentemot det allmänna eller den skattskyldige. Detta gör det svårt att komma fram med några generella uttalanden om beviskravet. Sammanfattningsvis kan konstateras att det är osäkert vilket beviskrav som uppställs för fåmansföretagaren.

Frågan är om det är rimligt att ur rättssäkerhetssynpunkt kräva ett högre beviskrav för fåmansföretagare. Följande kan anföras. En fåmansföretagare har tre roller. Han uppträder delvis som aktieägare, delvis som anställd och som avtalspartner. Det som vållar problem är det förhållandet att fåmansföretaget är ett aktiebolag som är en juridisk person, aktieägaren kan på så sätt göra rättsligt giltiga transaktioner mellan sig själv och fåmansföretaget. Effekten av detta är att det blir svårt att dra gränsen mellan företagets rättshandlingar och aktieägarens egna rättshandlingar. Det finns med andra ord stor fara för att företagets verksamhet smittas av ägarens privata levnadskostnader. I andra företag föreligger inte denna omständighet eftersom företaget, ägarna och de anställda handlar utifrån egna intressen. Ur bevisvärdesynpunkt bör således dessa avtal bedömas restriktivt. Om så inte sker finns en betydlig risk för att taxeringarna blir inkorrekta.

Att kräva högre beviskrav för fåmansföretagarna samtidigt som man har kvar beviskravet ”sannolikt” för skattemyndigheten kan inte anses ”jämförbart” ur rättssäkerhetssynpunkt. Beviskravet skall vara lika för bägge parter annars föreligger risk för att det bevisrättsliga förfarandet blir allt för konstlat, vilket inte kan försvaras rättssäkerhetsmässigt. Det är följaktligen inte säkert att man kan kräva ett högre beviskrav för fåmansföretagarna. Beviskravet för båda parter bör därmed vara ”sannolikt”. Detta bör gälla oavsett förmånsslag. Resonemanget stöds av rättssäkerhetsmässiga skäl. Ett sammanfallande beviskrav gör taxeringsförfarandet mer likformigt och rättvist. Det överklagade tvåpartsförhållandet mellan fåmansföretaget och ägaren måste dock på något sätt beaktas. En lösning

på detta problem kan vara att domstolen gör en restriktiv värdering av den bevisning som fåmansföretagaren lagt fram i målet. Denna är dock inte alltid särskilt lätt att förverkliga eftersom termerna *antagligt, sannolikt, styrkt/visat, uppenbart* har ett "flytande" innehåll. Genom att Regeringsrätten i framtiden uttrycker sig klarare vid val av termer som direkt kan kopplas till sannolikhetsskalan skulle detta kunna hjälpa bevisvärderingen. Man kan i så fall tänkas kunna utgå från den inlämnade självdeklarationen och sedan bygga på den restriktiva värderingen med revisionens innehåll samt förhör med t.ex. vittnen part eller sakkunniga.

Regeringsrättens uttryckssätt i RÅ 1992 not 191 talar för att utgången kunnat bli en annan om det hade varit fråga om en "vanlig" bil. Grosskopf menar att beviskraven på personbilar torde bli så högt ställda, att den skattskyldige "inte når upp till dem annat än i rena undantagsfall". RSV menar att presumtionen är mycket stark för ett privat nyttjande, oftast närmast obrytbar. Leidhammar är av samma uppfattning och anför därutöver att det svåra bevisläget får vägas mot de förenklingsvinster man kan uppnå genom en sådan presumtion. Rättssäkerhetsmässigt tål denna situation att diskuteras. Det föreligger en betydande fara för att taxeringarna i det enskilda fallet blir för höga om den skattskyldige i praktiken inte kan motbevisa skattemyndighetens påstående. Följden av detta är att den skattskyldige riskerar kraftiga rättsförluster. Han fräntas ju möjligheten att själv medverka till en korrekt taxering. En samlad bedömning bör göras av den bevisning som presenterats av bägge parter. Detta bör gälla oavsett förmånsslag. Vad gäller den skattskyldige måste olika omständigheter beaktas beroende på vilken förmån som är aktuell.

När det gäller bilförmån bör man ta hänsyn till följande omständigheter. Vad för sorts fordon används i firman? Hur är fordonet utrustat? Finns körjournal? Hur detaljerad är den? Vilka fordon ägs privat? Vilka fordon används privat?

När det gäller bostadsförmån eller annan naturaförmån bör den skattskyldige kunna motbevisa skattemyndighetens påstående genom att han rent faktiskt har hyrt ut stugan/villan/båten till utomstående. Därtill skall någon form av civilrättsligt avtal upprättas t.ex ett hyreskontrakt som klart anger vilka förhållanden som gäller. Likadana krav är passande att ställa vid det tillfälle då man lämnat stugan/villan/båten till förmedlare för uthyrning, men ingen uthyrning eller endast begränsad sådan skett.

I det fallet när stugan /villan /båten formellt stått till de anställdas och inte ägarnas disposition bör beaktas att även ägarna kan anses som anställda i fåmansföretaget. Här kan det vara motiverat att beakta den restriktiva bevisvärdering som kan väntas göras av domstolarna på grund av det bristande tvåpartsförhållandet. Samma restriktiva bedömning bör komma ifråga när bolaget ingår avtal med övriga anställda eller när ägarna ingår avtal med övriga anställda.

Regeringsrätten har i mål nr. 7656-1999 och mål nr. 4345-1999 ifrågasatt den ovanstående huvudprincipen vid inkomstbeskattningen. För att tillgodose kraven på ett likformigt och rättvist taxeringsförfarande och för att beskattningsreglerna skall fungera ändamålsenligt har det enligt domstolen i vissa fall ansetts befogat att omforma huvudprincipen. Så har skett när det varit fråga om bilförmån. Modifieringen har skett i form av en presumtionsregel. Detta innebär att skattemyndigheten först skall göra sannolikt att dispositionsrätt förelegat. När så skett inträder presumptionen som innebär att bilen har använts för privatkörning i mer än ringa omfattning om inte den skattskyldige kan göra sannolikt att den använts endast i ringa omfattning eller inte alls. Förekomsten av en dispositionsrätt medför alltså en omkastning av bevisbördan.

Det som avgjort presumtionsregelns tillämplighet tycks vara en samman- vägning av en rad olika omständigheter. Frågan om vem som lättast kunnat prestera den erforderliga bevisningen, skattemyndighetens utrednings- svårigheter och farhågan att överhuvudtaget inte kunna beskatta den skattskyldige när det materiellt sett skulle varit befogat att göra det har när det gällt bilförmån övervägt ett upprätthållande av huvudprincipen.

Gäverths förslag till hur man kan lösa den bevisrättsliga förhållandet mellan det allmänna och den skattskyldige har därmed till viss del fått gehör från Regeringsrätten.

Skillnaden i Mål nr. 7656-1999 och mål nr. 4345-1999 är att den förtsnämnda rörde en personbil och den andra gällde en lätt lastbil. En skillnad i bevishänseende är att samma typ av bevisning (exklusive körjournal och direkta hinder från användning av fordonet) inte har likadan tyngd i domstolens bevisvärdering. Detta är dock enligt min mening ganska naturligt eftersom en ”normalt” fungerande personbils skick och dess användning inte säger särskilt mycket om att den inte kan användas för privat bruk. I mål nr. 7656-1999 framförde Regeringsrätten följande omständigheter till stöd för sannolikhetsbedömningen.

”Ett bevismedel som ligger nära till hands är en noggrant förd körjournal. Även många andra omständigheter kan naturligtvis vara av betydelse i sammanhanget. Det kan exempelvis ha förelegat direkta hinder mot att använda bilen under delar av beskattningsåret. Vidare finns det skäl att beakta vilket slags bil det varit fråga om, bilens utrustning, sättet för dess användning och omfattningen i stort av den yrkesmässiga körningen. Till övriga omständigheter som kan ha betydelse vid sannolikhetsbedömningen hör förekomsten av ett eller flera andra motorfordon i den skattskyldiges eller hans familjemedlemmars privata ägo, antalet körkortsinnehavare inom familjen samt den skattskyldiges eller familjemedlemmars behov eller avsaknad av behov av att använda bil till och från arbetsplatsen. Det bör tilläggas att några av de här omständigheterna kan, även om de inte skulle vara tillräckliga för att bryta presumptionen, få betydelse i ett senare led, nämligen vid tillämpning av jämningsreglerna i punkt 4 av anvisningarna till 42 § KL”

Enligt min mening kan två omständigheter mer eller mindre bortses från vid sannolikhetsbedömningen. Det ena omständigheten rör direkta hinder från att använda bilen (Jfr. RÅ 80 1:27). Den andra omständigheten gäller en noggrant förd körjournal (Jfr. kammarrättens dom i Sundsvall mål nr. 1608-1997). Om den skattskyldige framför denna sortens bevisning när ärendet ligger hos skattemyndigheten skulle det med all sannolikhet inte påförts någon bilförmån. Man torde alltså kunna räkna med att det i de allra flesta fall som kommer upp till bedömning inför domstol kommer att saknas en noggrant förd körjournal.

I mål nr. 7656-1999 anfördes att bilarna uteslutande användes i bolagets byggnadsverksamhet för transporter av material och anställda till och från samt mellan byggarbetsplatser. De ifrågavarande bilarna kunde endast svårligen användas för privatkörning då de ständigt var lastade med verktyg material och annan utrustning i sådan utsträckning att de inte var lämpade för privat användning. Den skattskyldige uppgav också att han ägde en annan bil privat och att körsträckan för bilen översteg genomsnittet för personbilar. De anförda omständigheterna räckte inte för att motbevisa presumtionen. Frågan är om ”antalet körkortsinnehavare inom familjen samt den skattskyldiges behov eller avsaknad av behov av att använda bil till och från arbetsplatsen” skulle påverkat sannolikhetsbedömningen i sådan utsträckning att fåmans- företagaren hade kunnat göra sannolikt att bilarna inte använts privat. Det är självklart fullständigt omöjligt att förutspå hur Regeringsrätten skulle resonera i ett mål där även de här omständigheterna påvisas. Skulle det möjligtvis kunna anses att det inte är troligt att även sådana omständigheter bryter presumtionen inställer sig frågan om det utifrån detta ställningstagande kan sägas att konsekvensen blir ett svårare bevisläge för fåmansföretagare som har en personbil i sin verksamhet. Följande kan anföras. Vad gäller bilförmån är det onekligen så att det är den skattskyldige som lättast och på bästa sätt kan prestera en redogörelse för privatkörningens omfattning. Med hänsyn till de utredningssvårigheter som skattemyndigheten kan antas få kan det hävdas att ett krav från det allmänna om att föra en noggrann körjournal överensstämmer även med ett krav på rättvist och likformigt taxeringsförfarande. Det kan därmed inte hållas för visst att bevisläget blir speciellt svårare för fåmansföretagare när det är fråga om en personbil. Det är upp till var och en i allmänhet och skatterådgivare i synnerhet att följa den praxis som utformats av Regeringsrätten. Fåmansföretagaren kan ju som motargument hävda att han inte är skyldig att föra körjournal eftersom bilen används endast i tjänsten. Regeringsrättens praxis motiverar trots allt fåmansföretagaren att säkra bevisning. En noggrant förd körjournal är i detta sammanhang ett starkt bevismedel.

Vad gäller likheter i bevishänseende mellan mål nr. 7656-1999 och mål nr. 4345-1999 kan anföras att den presumerade omständigheten (dispositions- rätten) i detta fall innebär en bevislättnad för den som bär den ”äkta” (skattemyndigheten) bevisbördan.

För skattemyndigheten betyder prejudikaten att bevisföringen blir mindre komplicerad. Förekomsten av dispositionsrätt medför ju en omkastning av bevisbördan. Detta innebär i sin tur större möjligheter att på ett relativt enkelt sätt påföra fåmansföretagare bilförman.

8. Källförteckning

Offentligt tryck

Direktiv

Dir. 1997:70, Översyn av reglerna för beskattning av fåmansföretag och delägare m.fl. i sådana företag.

Statens offentliga utredningar

SOU 1988:21, Ny taxeringslag - Reformerad skatteprocess. Del 1 motiv.

SOU 1993:62, Rättssäkerheten vid beskattningen.

SOU 1998:116, Stoppreglerna.

JU 1970:11, Förfarandet i förvaltningsdomstol - Promemoria upprättad inom justitiedepartementet av Bertil Wennergren.

Propositioner

Prop. 1971:30, med förslag till lag om allmänna förvaltningsdomstolar m.m.

Prop. 1975/76:79, Om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m.

Prop. 1977/78:40, om åtgärder för att för att främja de mindre och medelstora företagens utveckling.

Prop. 1993/94:90, Översyn av tjänsteinkomstbeskattningen, m.m.

Prop. 1999/2000:2, Inkomstskattelagen. Del 1.

Prop. 1999/2000:15, Slopade stoppregler.

Remissyttranden

RSV, Gäverth, Leif, Betänkandet (SOU 1998:116) Stoppreglerna. Dnr
Fi98/2938.

Riksskatteverket

RSV. Promemoria rörande vissa skatterättsliga frågor med anledning av slopade s.k. stoppregler. 2000-03-14, Dnr 2664-00/110.

RSV.Handledning för taxeringsförfarandet. 1996.

RSV. Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1995 års taxering.

RSV. Ifrågasatt konkurrenshämmande effekt av skattelagstiftningen - beskattning av bilförmån. 1992-11-02, Dnr 39404-92/200.

RSV.Handledning för taxeringsprocess. Göteborg 1989.

RSV. Frågor beträffande bilförmånsanvisningar RSV Dt 1986:28. 1987-01-22, Dnr 79/87-309.

RSV Dt 1976:35, Nya regler för beskattning av fåmansföretag m.m.

Litteratur

Böcker

Antonson, Jan, Förmåner. Göteborg 1999.

Bergström, Sture, Skatter och civilrätt - En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang. Stockholm 1978.

Bolding, Per Olof, Bevisbördan och den juridiska tekniken. Uppsala 1951.
-Bevisbörda och beviskrav. Lund 1983.

Båvall, Bertil, Fåmansföretag. Andra upplagan, Göteborg 1997.

- Diesen, Christian, Bevisprövning i brottmål. Stockholm 1994.
- Ekelöf, Per-Olof och Boman Robert, Rättegång IV. Sjätte upplagan, Stockholm 1992.
- Grosskopf, Göran, Beskattning av fåmansbolag. En inkomstskatterättslig studie av särbehandling av fåmansbolag. Lund 1976.
- Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen. Stockholm 1995.
- Kellgren, Jan, Mål och metoder vid tolkning av skattelag - med särskild inriktning på användning av förarbeten. Uppsala 1997.
- Landerdahl, Göran och Remstam Maj-Britt, Beskattningsförfarandet och skatteprocessen. Uppsala 1989.
- Leidhammar, Börje, Bevisprövning i taxeringsmål. Stockholm 1995.
- Lindell, Bengt, Sakfrågor och rättsfrågor. Uppsala 1987.
- Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter och Silfverberg, Christer, Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt. Sjätte upplagan, Lund 1997.
- Nielsen, Rut, Retskilderne. Femte upplagan, Köpenhamn 1997.
- Peczenik, Alexander, Vad är rätt? Stockholm 1995.
- Pelin, Lars, Svensk intern och internationell skatterätt. Andra upplagan, Lund 1997.
- Internationell skatterätt ur ett svenskt perspektiv. Lund 2000.
- Påhlsson, Robert, Riksskatteverkets rekommendationer. Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet. Uppsala 1995.
- Inledning till skatterätten. Uppsala 1998.
- Ragnemalm, Hans, Förvaltningsprocessrättens grunder. Sjunde upplagan. Stockholm 1992.
- Rodhe, Knut, Aktiebolagsrätt, 17:e upplagan, Göteborg 1995.
- Ryynänen, Olli, Förtäckt dividend i beskattningen, Helsingfors 1996.
- Sundberg, Halvar, Allmän förvaltningsrätt. Stockholm 1955.

Söderholm, Ulf och Grosskopf, Göran, Den nya fåmansföretags- beskattningen. Malmö 1993.

Tjernberg, Mats, Fåmansaktiebolag. Uppsala 1999.
- Beskattning av fåmansföretag. Femte upplagan, Lund 1999.

Wennergren, Bertil, Förvaltningsprocess. Tredje upplagan, Stockholm 1995.

Artiklar

Bergström, Sture, Regeringsrättens tolkningsprinciper under påverkan av EG-rätten. SvSkT 1998, s. 823 ff.

-Tolkning och tillämpning av skattelag. Rättsfallskommentar. SN 1997, s. 351 ff.

-Hur bör förarbeten användas vid tolkning av skattelag? SN 1984, s. 309 ff.

Eriksson, Leif, Regeringens proposition ”Slopade stoppregler”. SvSkT 1999, s. 866 ff.

Grosskopf, Göran, Rättsfallskommentar. SN 1993, s. 314 ff.

Gäverth, Leif, Från stopp- till frittframlagstiftning? SvSkT 1999, s. 866 ff.

Mattson, Nils, Hur tolkas skattelag? SvSkT 1981, s. 291 ff.

Melz, Peter, Lagtolkningsmetoder- synpunkter i anledning av ett rättsfall om subjektiv skattskyldighet för ränteintäkter. SN 1992, s. 613 ff.

Mutèn, Leif, Nödvändig kostnad? SN 1959, s. 144 ff.

- ”Nödig kostnad” än en gång. SN 1959, s. 302 f.

Peczenik, Alexander, Skatterättens föränderliga rättskälleprinciper. SN 1998, s. 536 ff.

Petrén, Gustav, Om förvaltningsdomstols utredningsplikt. FT 1977, s.154 ff.

Rabe, Gunnar, Rättsfallskommentar. SN 1993, s. 294 ff.

Sundin, Jan, De långa handläggningstiderna i taxeringsmål - några reflektioner med anledning av ett JO-ärende. SN 1990, s. 795 ff.

Tjernberg, Mats, Innebär slopade stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet? SN 2000, s. 179 ff.

-Slopandet av stoppreglerna för fåmansföretag. www.jur.lu.se/LexLundensis. Hämtades från hemsidan 2000-03-09.

Walberg, Sten, Något om bevisbördan i taxeringsprocess. SN 1968, s. 303 ff.

Welinder, Carsten, Något om motivens betydelse för lagtolkning. SvJT 1953, s. 78 ff.

Övrigt

Industriförbundet; PM Fåmansföretagsbeskattning. Stockholm 1997.

Skattemyndigheten, Göteborgsregionen; Skattedag 2001. 2001-02-01.

Rättsfall

Regeringsrättens årsbok, referat:

Rå 1962 ref 46

RÅ 1980 1:27

Rå 1987 ref 81

Rå 1987 ref 173

Rå 1989 ref 57

Rå 1990 ref 15

Rå 1991 ref 27
Rå 1992 ref 108
Rå 1994 ref 31
Rå 1994 ref 57
Rå 1996 ref 16
Rå 1996 ref 101
Rå 1997 ref 18

Regeringsrättens domar:

Mål nr. 4345-1999.
Mål nr. 7656-1999.

Regeringsrättens årsbok, notismål:

Rå 1965 not 1616
Rå 1966 not 398
Rå 1966 not 1057
Rå 1966 not 1336
Rå 1967 not 183
Rå 1967 not 200
Rå 1967 not 289
Rå 1992 not 191

Kammarrättsavgöranden:

KR i Sundsvalls dom mål nr 610-1996
KR i Jönköpings dom mål nr 1008-1996
KR i Sundsvalls dom mål nr 1608-1997
KR i Göteborgs dom mål nr 5164-1997
KR i Stockholm dom mål nr 9276-1997
KR i Stockholm dom mål nr 1358-1998
KR i Göteborgs dom mål nr 543-1999
KR i Stockholms dom mål nr 1358-1999

Högsta domstolen:

NJA 1994, sid 449

